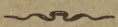
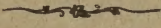


FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON

L'IMPOT SUR LE REVENU



ÉTUDE DE DROIT FINANCIER COMPARÉ



THÈSE POUR LE DOCTORAT

PAR

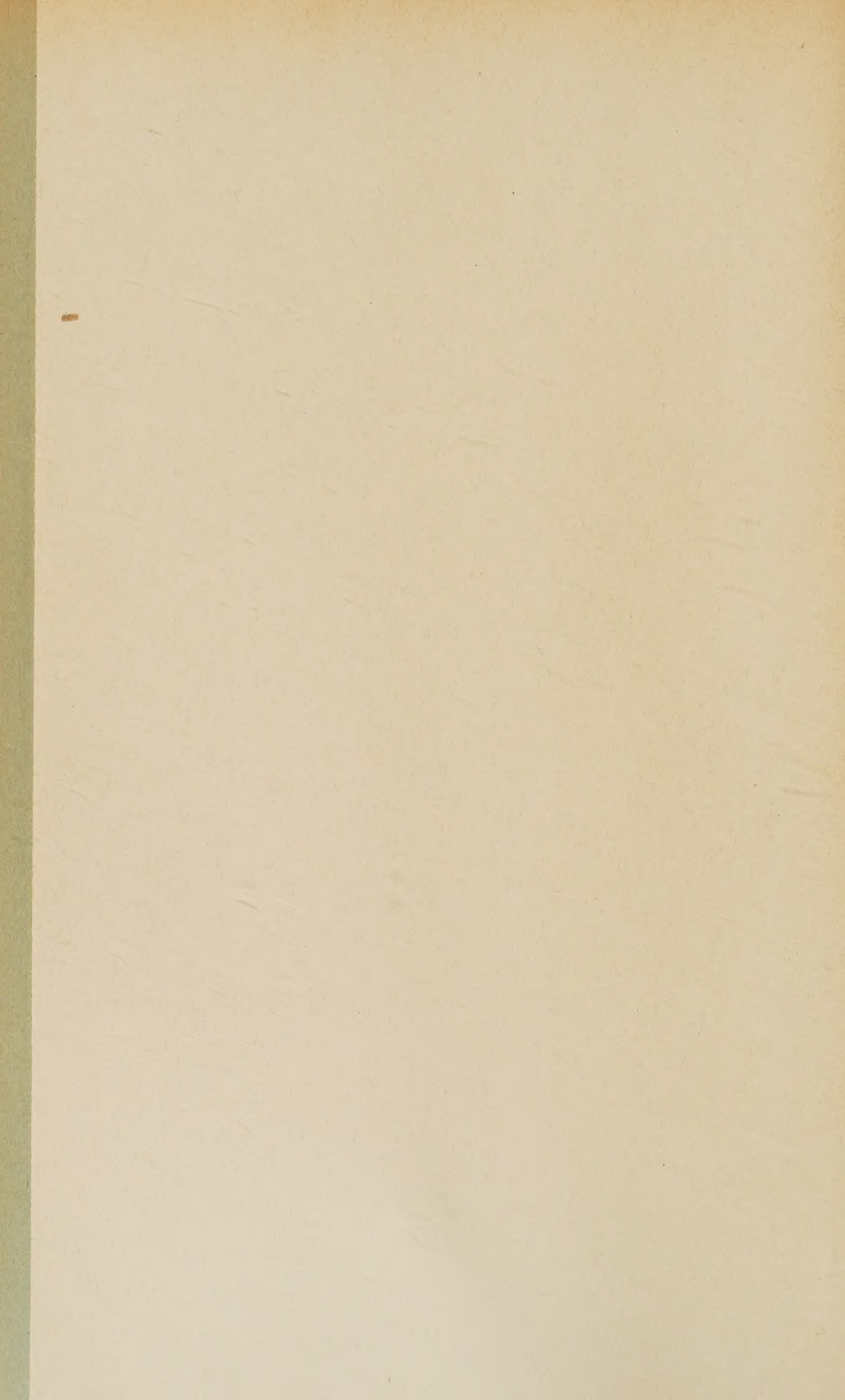
Paul DUCLOT



GRENOBLE
IMPRIMERIE BROTEL

4, rue Lafayette, 4

—
1904



THÈSE
POUR LE DOCTORAT



Digitized by the Internet Archive
in 2026

UNIVERSITÉ DE LYON. — FACULTÉ DE DROIT

MM.

- CAILLEMER (E.) C. ✱, C. ✱, I. ☉, *Doyen, professeur de Droit civil, correspondant de l'Institut.*
MABIRE, ✱, I. ☉, *professeur honoraire.*
GARRAUD, I. ☉, *professeur de Droit criminel.*
APPLETON (Charles), I. ☉, *professeur de Droit romain.*
FLURER, I. ☉, *professeur de Droit civil, assesseur du Doyen.*
THALLER, I. ☉, *professeur honoraire.*
AUDIBERT, I. ☉, *professeur honoraire.*
COHENDY, ✱, I. ☉, *professeur de Droit commercial.*
PIC, I. ☉, *professeur de Droit international public.*
APPLETON (Jean), A. ☉, *professeur de Droit administratif.*
LAMBERT, A. ☉, *professeur d'Histoire générale du Droit français.*
BOUVIER, A. ☉, *professeur de Science financière et de Législation française des finances.*
LAMEIRE, A. ☉, *professeur d'Histoire du Droit public.*
JOSSERAND, A. ☉, *professeur de Droit civil.*
BROUILHET, A. ☉, *professeur d'Economie politique.*
HUVELIN, *professeur de Droit romain.*
LÉVY, A. ☉, *agrégé (Droit privé et Droit criminel).*
GONNARD, *agrégé (Sciences économiques).*
BECQ (J.) ☉, I. *secrétaire.*
-

MEMBRES DU JURY :

Président : MM. BOUVIER, professeur.
Assesseurs { PIC, —
 BROUILHET, —

A mes Parents

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE LYON

L'IMPOT SUR LE REVENU

ÉTUDE DE DROIT FINANCIER COMPARÉ

THÈSE POUR LE DOCTORAT

PAR

Paul DUCLOT



GRENOBLE
IMPRIMERIE BROTEL

4, rue Lafayette, 4

—
1904

INTRODUCTION



A priori, il semble qu'un impôt doive porter sur le revenu et l'on ne comprendrait guère une autre base d'impôt. C'est là toutefois une conception démentie en pratique et nous pouvons remarquer que de nombreux cantons Suisses, la Prusse, les Pays-Bas appliquent un impôt spécial que l'on nomme impôt sur le Capital.

Or, tandis que l'on désigne par impôt sur le revenu tout impôt calculé sur le revenu et payé par lui, on désigne par impôt sur le capital tout impôt calculé sur le capital et payé par le capital. On peut concevoir un système mixte et désigner par impôt sur le capital, un impôt calculé sur le capital mais payé par le revenu.

L'impôt sur le capital proprement dit, a été soutenu surtout par Gaston Menier, un de ses plus ardents défenseurs. Ce dernier se proposait en effet de frapper le capital et non le revenu (1). Parti de cette définition que l'impôt est une prime d'assurances, il faisait remarquer que tout ce qui était assuré

(1) Gaston Menier. — Théorie de l'impôt sur le capital, p. 86 et s.

devait payer l'impôt, mais cela seulement, et c'est justement le cas du capital seul.

D'autres économistes ou financiers sans adopter la définition de Gaston Menier soutenaient que l'impôt n'est que la mise en œuvre et les frais généraux du capital national. C'est ainsi que le duc de Broglie écrit : « L'Etat est l'entrepreneur des frais généraux de la production sociale » (1). Dès lors le capital étant seul à bénéficier de l'institution de l'Etat doit seul pourvoir à sa subsistance.

Indépendamment de cet argument, Gaston Menier arrivait aux mêmes conclusions en raisonnant sur l'incidence de l'impôt. Bien avant lui, les physiocrates partant de l'idée que seule la terre et les industries extractives étaient productives de richesse en déduisaient que les impôts finissaient toujours par retomber en dernière analyse sur le propriétaire foncier. Dès lors, il leur paraissait beaucoup plus logique de réclamer directement l'impôt à celui-ci, sans passer par de nombreux intermédiaires, ce qui finissait par élever outre mesure les frais de perception.

Voltaire dans son conte de « l'Homme aux quarante écus » avait fait tomber cette théorie sous le ridicule, mais il l'avait combattue beaucoup plus au point de vue économique qu'au point de vue financier. Il avait démontré l'erreur des physiocrates soutenant que toutes les richesses provenaient des industries agricoles ou extractives seulement ; il n'avait nullement combattu leur argument financier de l'incidence. Il

(1) De Broglie. — Le libre échange et l'impôt, p. 18.

parut en conséquence parfaitement possible de conserver cet argument tout en corrigeant l'erreur économique. D'autant plus qu'à la suite de Voltaire, on avait surtout combattu l'erreur économique, sans peut-être faire suffisamment ressortir que l'argument des physiocrates comprenait deux idées bien distinctes : celle de l'origine de la richesse et celle de l'incidence de l'impôt. Menier conservant cette idée d'incidence en conclut qu'il fallait frapper directement le capital et lui faire payer l'impôt sans passer par des intermédiaires onéreux.

Tels sont les deux principaux arguments en faveur de l'impôt sur le capital. Le premier est manifestement erroné : la définition de l'impôt, prime d'assurances ou mise en œuvre du capital national ne permet pas de le faire contribuer au paiement de la dette publique, ce qui constitue cependant une de ses fonctions les plus importantes.

Le second argument, qui serait peut-être exact dans un pays isolé n'ayant aucun rapport de quelque nature qu'il soit avec ses voisins, devient faux, lorsqu'il s'applique à une nation qui est en relation d'affaires avec les autres. Le commerce international modifie profondément l'incidence des impôts et, sans aller jusqu'à affirmer qu'il convient d'établir des droits de douane élevés sous prétexte que c'est l'étranger qui les paye, il n'en est pas moins vrai que ces droits modifient profondément la théorie rigoureuse qui consiste à affirmer que l'impôt retombe toujours sur le capital.

Cette théorie, aurait un autre résultat pratique dangereux : elle conduit en effet à l'unité de l'impôt, par conséquent à un taux très élevé ; elle provoquerait ainsi l'émigration des capi-

taux circulants qui iraient chercher au dehors des frontières une législation plus élémentaire ; le poids de l'impôt alors retombant sur les seuls capitaux fixes, le taux en serait tel, qu'il absorberait le montant intégral des revenus produits par ces capitaux et aboutirait ainsi à la spoliation.

Enfin et surtout, il y a un obstacle considérable à établir l'impôt sur le capital ; c'est que le capital n'est pas seul productif de richesses, à côté de lui, il y a un facteur peut-être plus important qui est le travail. Or, s'il est possible d'établir la valeur vénale du matériel d'une compagnie de chemins de fer, par exemple, comment établira-t-on la valeur vénale du travail des agents de tous ordres qui concourent à faire produire ce capital ? Il n'y aura évidemment qu'un moyen : prendre le revenu que la compagnie tire de son exploitation et capitaliser ce revenu au moyen d'un taux qui sera nécessairement arbitraire, puisque l'on ne connaît pas le rapport existant entre le capital et le travail dans leur concours pour la production de la richesse, et alors, établir l'impôt sur cette capitalisation ainsi obtenue. On voit immédiatement ce qu'un tel procédé a d'arbitraire et d'illogique, puisque par lui on est obligé de capitaliser le travail. Dès lors, l'impôt sur le capital proprement dit ne saurait exister. Conséquence d'un principe faux, il aboutit nécessairement à des résultats désastreux et contraires à la vérité.

Aussi n'est-ce pas avec ces caractères qu'il est accepté dans les législations qui l'emploient. Tantôt c'est un procédé de discrimination comme en Prusse, tantôt un procédé d'assiette comme dans les Pays-Bas et nous aurons à en examiner la valeur lorsque nous étudierons ces différents principes, mais

ce n'est jamais un impôt calculé sur le capital et payé par le capital.

Un examen même superficiel et très rapide de ces différentes taxes suffit pour démontrer cette affirmation.

En France même, nous avons l'impôt sur le capital, mais c'est une taxe destinée uniquement à faciliter l'assiette. Certains impôts sont en effet basés sur les signes extérieurs du revenu, et beaucoup de ces signes extérieurs sont constitués par les capitaux eux-mêmes. C'est ainsi que nous avons la taxe sur les chevaux et voitures, les billards, les vélocipèdes et même l'impôt sur les portes et fenêtres. Ce sont bien là en effet des capitaux qui sont soumis à l'impôt, mais qui y sont assujettis non en qualité de capitaux, mais en qualité d'indicateurs de revenus pour ainsi dire. En d'autres termes l'Etat ne dit pas au contribuable : vous avez une voiture qui représente un capital de 500 francs, vous me devez 3 % de ce capital, soit 15 francs. L'Etat tient un tout autre raisonnement : si le contribuable a une voiture, c'est qu'il possède un revenu suffisant pour en assurer l'entretien, on l'imposera dès lors d'après le revenu probable que cette voiture, représente. Cela est si vrai que la taxe varie d'après la population. Si c'était un impôt sur le capital, la taxe devrait être identique, une voiture qui vaut cinq cents francs ne verra pas tripler sa valeur par le seul fait qu'elle est remise à Lyon au lieu de l'être dans une commune de 1000 habitants ; au contraire, si c'est un impôt sur le revenu la taxe variera, car l'entretien d'une voiture coûtant plus cher à Lyon qu'à la campagne, on est en droit de supposer que le propriétaire Lyonnais possède un revenu supérieur à l'autre, quoique les

deux voitures représentent un capital identique. Le même raisonnement s'applique à la contribution des portes et fenêtres.

C'est donc là un procédé d'assiette de l'impôt sur le revenu, procédé que nous aurons à apprécier lorsque nous étudierons les différents systèmes d'assiette, mais qui, en tout cas n'a absolument rien de commun avec un impôt sur le capital.

En Prusse l'impôt sur le capital a un caractère tout différent. Il n'est pas aussi évident qu'il soit payé par le revenu. Néanmoins nous croyons pouvoir avancer cette affirmation, en nous basant sur les conditions dans lesquelles a été établi cet impôt.

En 1891 on avait créé l'*Einkommensteuer*, impôt général sur le revenu provenant de la refonte des anciens impôts, la *Classensteuer* et l'*Einkommensteuer*, en même temps on promettait la création prochaine d'un impôt sur le capital, l'Etat s'étant engagé à céder aux communes le produit qu'il retirait d'autres taxes (l'impôt foncier, l'impôt sur les maisons).

Pour subvenir au déficit créé par cet abandon, il était dans l'obligation de créer ce nouvel impôt. On ne pouvait songer en effet à remanier l'*Einkommensteuer* qui venait d'être mis en pratique et qui d'ailleurs se prête difficilement à une réforme par suite de la rigidité de ses cadres. D'autre part l'impôt sur le revenu avait le défaut de ne tenir aucun compte de l'origine et de la nature des revenus, quels qu'ils soient, ils étaient tous conformément taxés ; en d'autres termes, le principe de discrimination n'était pas observé. Or, puisqu'on devait établir une nouvelle taxe, mieux valait choisir une taxe qui remédie à ce défaut de discrimination, c'est pour cela que l'on a créé l'impôt sur le capital.

Ce dernier en effet s'applique aux capitaux dont les revenus sont déjà taxés par l'*Einkommensteuer* et il est payé par ces mêmes revenus, de telle sorte que les revenus des capitaux payent un impôt supérieur à celui payé par les revenus du travail qui eux ne sont soumis qu'à l'*Einkommensteuer*. L'impôt sur le capital ne constitue donc en Prusse qu'un procédé de discrimination.

De plus, son peu d'importance n'en fait qu'un impôt complémentaire destiné à parer aux difficultés budgétaires. Enfin il y a lieu surtout de remarquer qu'il ne frappe guère que les capitaux *productifs de revenus*, laissant de côté les bijoux, objets d'art, bibliothèques et autres capitaux mobiliers improductifs, ce qui ne se comprendrait pas avec un impôt qui devrait être payé par le capital. C'est ici que nous sommes loin de la définition de l'impôt sur le capital de Gaston Menier et des conséquences de cette définition. L'impôt sur le capital en Prusse n'est qu'une taxe complémentaire sur le revenu, assise sur le capital afin de produire une certaine discrimination. Nous aurons d'ailleurs l'occasion de l'étudier plus complètement en discutant la question de la discrimination (1).

Si en Prusse l'impôt sur le capital est un procédé de discrimination, en Hollande c'est un procédé d'assiette. On calcule l'impôt sur le capital parce que l'on croit que le capital est plus facile à constater que le revenu, mais c'est ce dernier qui doit payer l'impôt. D'ailleurs le législateur

(1) Voir *infra*.

Hollandais avait le souci de frapper le revenu, puisqu'il a eu soin de frapper par un impôt complémentaire tous les revenus non saisis par l'impôt sur le capital. Cet impôt complémentaire serait en contradiction formelle avec la définition et la théorie générale de Gaston Menier, l'Etat n'assure pas le travail, pourquoi lui ferait-il subir une prime d'assurances, et inversement, il assure les capitaux mobiliers improductifs, pourquoi ne les fait-il pas payer ? L'impôt Hollandais est un procédé d'assiette et nous l'étudierons comme tel (1), mais ce n'est pas un impôt sur le capital.

Nous ne trouvons donc pas d'impôt sur le capital proprement dit et lorsque nous avons une taxe qui porte ce nom, c'est tantôt un procédé d'assiette, tantôt un procédé de discrimination, mais ce qu'on a toujours voulu frapper c'est le revenu.

L'impôt doit donc frapper le revenu, mais doit-il frapper le revenu ou les revenus ?

Avec l'impôt sur le revenu, nous avons l'impôt personnel proprement dit ; on cherche à atteindre le contribuable en se basant sur son revenu pour déterminer la quote part d'impôt qu'il devra payer. L'impôt sur le revenu est la conséquence directe de la définition de Stourm. « L'impôt est un prélèvement opéré sur les facultés individuelles des contribuables « pour subvenir aux besoins des services publics ». Avec l'impôt sur le revenu, on calcule donc l'ensemble des facultés du contribuable, et on le taxe sur cette base.

(1) Voir *infra*.

L'impôt sur les revenus est au contraire réel. Ici nous avons en réalité plusieurs impôts complètement distincts, et qui n'ont plus qu'un rapport commun c'est d'être tous basés sur le revenu (1), et par conséquent, il y a autant de taxes qu'il y a de catégories de revenus. Dans ce cas, on s'adresse au contribuable, mais, indirectement en quelque sorte, on ne s'occupe pas de lui pour l'assiette de l'impôt, on s'en occupe uniquement pour le paiement ; l'impôt sur les revenus se rapproche donc beaucoup des impôts indirects, et n'est pas d'ailleurs sans avoir un de ses principaux inconvénients : faire payer une taxe au contribuable sans tenir compte de sa situation personnelle, et de ses facultés. L'assiette étant de beaucoup supérieure à celle adoptée pour les impôts indirects proprement dits, l'impôt sur les revenus échappe à beaucoup des inconvénients qui caractérisent ces dernières taxes, mais au fond, c'est là une différence qui provient de l'objet beaucoup plus que de la nature même des deux impôts.

Beaucoup d'économistes ou de financiers toutefois ont cru devoir l'adopter malgré cela, afin d'éviter certaines difficultés qui, d'après eux, caractériseraient l'impôt sur le revenu, en particulier en ce qui concerne le mode de constatation du revenu et le principe de discrimination. En conséquence, quoique ayant pour but d'étudier plus spécialement l'impôt sur le revenu, nous avons dû nécessairement indiquer les

(1) Dans l'*Income tax* il est vrai, il y a encore identité de taux, mais ce n'est pas un rapport essentiel, ainsi en Italie le taux est différent. D'ailleurs, comme nous le verrons, l'*Income tax* est beaucoup plus un impôt sur le revenu qu'un impôt sur les revenus.

caractères principaux de l'impôt sur les revenus, et mettant continuellement les deux systèmes en opposition, nous avons essayé de montrer que les difficultés qu'on prétend être la caractéristique de l'impôt sur le revenu existent également dans l'autre système, de sorte qu'en définitive on sacrifie la justice à de prétendus avantages pratiques qui n'existent pas en réalité ou qui, tout au moins, sont loin d'avoir l'importance qu'on veut bien leur attribuer.

Pour faire notre étude, nous avons eu la bonne fortune de ne pas être obligé de travailler dans le vide pour ainsi dire, de construire une thèse *a priori* en suivant la méthode déductive, ce qui est toujours dangereux, car au fur et à mesure, que l'on fait ses déductions, il est à redouter que l'on s'éloigne de plus en plus du domaine pratique. Nous avons donc eu la bonne fortune de trouver l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les revenus, déjà établi dans la plupart des pays civilisés. Nous avons donc largement usé du droit comparé dans notre travail.

Après l'étude remarquable publiée par M. Lambert sur cette question (1), la théorie du droit comparé commence à prendre dans l'étude du droit la place qui lui est légitimement due.

M. Lambert distingue trois conceptions principales que l'on peut se faire du droit comparé. Une première conception consiste à étudier le droit comparé pour lui-même, sans vouloir en déduire aucune conclusion, afin seulement de connaître

(1) Lambert. — Etudes de droit commun législatif.

les différentes législations auxquelles d'ailleurs on peut toujours être soumis. Il est évident que cette théorie qui peut être d'une utilité pratique considérable ne saurait avoir aucun résultat scientifique.

Une seconde théorie consiste à étudier le droit comparé non pour lui-même mais pour en tirer des conclusions qui permettent de perfectionner sa propre législation. C'est en quelque sorte l'introduction dans le droit de la méthode expérimentale. Par l'étude des réformes effectuées et des résultats obtenus, on essaye de dégager certaines conclusions que l'on se propose d'appliquer dans son propre pays, c'est la théorie de la « *lex ferenda* ».

Une troisième théorie enfin consiste à dégager de l'étude du droit comparé un certain nombre d'idées générales qui, réunies, forment le droit commun législatif, au même titre que dans un code on cherche en s'aidant des différents textes, à dégager le droit commun. C'est la théorie adoptée par M. Lambert.

Entre ces trois conceptions différentes, nous avons rejeté la première, notre but n'étant pas du tout d'indiquer à nos concitoyens, l'impôt qu'ils auraient à payer s'ils achetaient une propriété en Prusse ou en Italie. Ces questions ont été exposées, beaucoup mieux que nous ne pourrions le faire nous-mêmes, soit dans des monographies, soit dans des travaux d'ensemble.

Si nous n'avons aucune hésitation pour rejeter la première théorie, il n'en est pas de même pour la seconde et tout en adoptant la conception de M. Lambert, c'est-à-dire en essayant de dégager le droit commun, nous n'avons pas oublié

qu'en définitive notre but consistait à déterminer les caractères généraux que devrait avoir l'impôt sur le revenu si on l'établissait en France. Dans ce but, nous avons dû naturellement faire de larges emprunts à la seconde conception, et nous aider des mesures adoptées à l'étranger pour déterminer celles qu'il conviendrait d'adopter nous-mêmes.

Les éléments d'appréciation étaient loin de nous manquer, puisque, comme nous l'avons dit, presque tous les Etats civilisés ont adopté l'impôt sur le revenu. Mais au milieu de toutes ces législations, plusieurs condensent en quelque sorte les règles qui sont plus ou moins éparses au milieu des autres et établissent ainsi un véritable code fiscal concernant l'impôt sur le revenu ou sur les revenus. Trois législations sont dans ce cas : la législation italienne pour l'impôt sur les revenus, la législation prussienne pour l'impôt sur le revenu et la législation anglaise qui est intermédiaire. Il est donc naturel que nous nous soyons appuyés de préférence sur ces trois législations qui n'ont fait en somme que préciser et fixer des règles déjà adoptées par les autres, ou encore ont indiqué la marche à suivre. C'est ainsi par exemple que la plupart des Etats allemands n'ont fait que copier la législation prussienne.

Nous avons en outre l'avantage, en prenant pour modèles ces trois grands pays, de nous rapprocher autant que possible des conditions dans lesquelles s'établirait l'impôt sur le revenu en France. Il est incontestable qu'un impôt qui peut être excellent dans un canton Suisse peut être désastreux si on l'introduit dans un grand Etat, où les besoins sont totalement différents.

Tout en étudiant plus spécialement ces trois grandes légis-

lations nous n'avons cependant pas négligé les autres de parti-pris, et nous avons cru devoir étudier leurs règles lorsqu'elles présentaient un véritable intérêt de doctrine.

Indépendamment du droit comparé, nous avons étudié certains projets d'impôt sur le revenu en France, afin justement en nous aidant de ces travaux antérieurs, d'arriver à des conclusions positives en ce qui concerne l'établissement de l'impôt en France.

Notre étude comprendra donc deux parties principales. Dans l'une nous étudierons les principes généraux de l'impôt sur le revenu d'après le droit comparé ; dans l'autre nous étudierons quelques-uns des principaux projets d'établissement d'impôt sur le revenu en France.

Notre but n'est pas toutefois de formuler en quelque sorte notre conclusion, c'est-à-dire d'en faire une façon de dispositif d'un projet de loi dont les pages antérieures constitueraient l'exposé des motifs. Nous avons seulement voulu essayer de dégager la théorie générale de l'impôt sur le revenu, nous contentant de tracer le cadre du système sans entrer dans tous les détails d'application, qui d'ailleurs, au cas d'application pratique devraient faire l'objet d'un règlement d'administration publique, comme les renseignements statistiques, destinés à faciliter l'application, feraient partie de l'exposé des motifs.



PREMIÈRE PARTIE

Principes Généraux de l'Impôt
sur le Revenu

D'APRÈS LE DROIT COMPARÉ

CHAPITRE PREMIER

Matière Imposable

§ I. — *Revenus Imposables*

Tous les Revenus quelque soit leur nature et leur origine doivent être soumis à l'impôt et le sont en réalité, que l'on adopte l'impôt sur le revenu ou sur les revenus.

De toutes les classifications de revenus adoptées par les législations étrangères, la plus nette, la plus précise est incontestablement celle de l'*Income tax*, aussi la suivrons-nous pour étudier successivement les différents revenus.

Les deux premières cédules concernent tous les revenus fonciers; la cédule C frappe les pensions, rentes payées par l'Etat; la cédule D, les revenus du commerce et de l'industrie; la cédule E enfin les traitements civils et militaires et, d'une façon générale, tous les revenus fixes non taxés par la cédule C.

Pour les revenus fonciers tirés des propriétés non bâties, on distingue entre la rente foncière et les bénéfices de l'exploitation. La rente foncière est assez facile à calculer

étant donné qu'on ne la taxe qu'au cas où le propriétaire n'exploite pas personnellement. Dès lors la taxe en est le prix réel du fermage auquel on doit ajouter s'il y a lieu les produits en nature dont peut bénéficier le propriétaire.

Lorsque le propriétaire exploite lui-même sa propriété, on ne distingue pas, bien entendu, cette rente des bénéfices d'exploitation, ceux-ci sont calculés et taxés pour leur montant intégral, y compris la part d'importance qui revient à la rente foncière, il est évident qu'en fait, la distinction entre la rente et le bénéfice est presque impossible à opérer. Nous trouvons là d'ailleurs une des grosses difficultés de la discrimination, principe en vertu duquel on taxe à un taux différent, les revenus permanents et les revenus temporaires ; le revenu d'un propriétaire exploitant étant constitué par une rente permanente et par des bénéfices temporaires provenant du travail, il y aurait lieu, pour appliquer le principe, de distinguer ces deux sources de revenus, or, une pareille distinction est très difficile à opérer.

Les bénéfices de l'exploitation agricole, comprennent tous les produits de la dite exploitation, déduction faite s'il y a lieu du prix du fermage, c'est-à-dire de la rente (1). Le revenu des propriétés bâties de toute nature est facilement

(1) Il y a lieu évidemment de faire d'autres réductions, mais nous aurons à les étudier dans un chapitre subséquent, où nous établirons la matière imposable nette. Ici nous ne nous occupons que du revenu brut.

saisissable lorsque ces propriétés sont louées ; lorsqu'elles ne le sont pas, leur produit est saisi par voie de comparaison.

Indépendamment des revenus fonciers, tous les revenus mobiliers doivent être imposés. Ils comprennent :

1^o Les arrérages des fonds d'Etat français ou étrangers.

2^o Les intérêts, dividendes, et, d'une façon générale, les produits des actions de toute nature des sociétés, ou entreprises commerciales, industrielles ou financières.

3^o Les intérêts des obligations ou emprunts de ces mêmes sociétés, des départements, villes, communes, de tous les établissements publics, français ou étrangers.

4^o Les intérêts des commandites simples, les parts d'intérêt de toute société non montée par actions.

5^o Les intérêts des créances hypothécaires ou chirographaires.

6^o D'une manière générale, les intérêts de tous placements de capitaux non compris dans l'énumération ci-dessus.

Tels sont les différents revenus mobiliers qui tous sont généralement taxés. En France même, ils sont soumis à la taxe de 4 % sur le revenu, sauf la rente et les créances hypothécaires ou chirographaires.

L'imposition de la rente, est en effet un des gros obstacles que rencontre en France tout projet d'impôt sur le revenu surtout d'impôt cédulaire. L'exemption de la rente a été et est encore un axiome pour beaucoup d'économistes :

toucher à la rente, c'est manquer aux engagements pris envers les rentiers, c'est interdire les conversions futures, c'est ruiner le crédit de l'Etat.

Cependant toutes ces considérations n'ont pas effrayé les peuples étrangers : partout où l'impôt sur le revenu existe, la rente est frappée. C'est qu'en effet, la rente constitue une part importante du revenu du citoyen, c'est un appoint précieux pour la productivité de l'impôt, appoint dont on ne peut valablement se passer, car les arguments mis en avant pour protéger la rente n'ont pas la portée qu'on voudrait leur attribuer.

Il faut bien distinguer, en effet, entre ces deux fonctions de l'Etat : l'Etat, personne morale, empruntant pour subvenir à ses besoins extraordinaires et l'Etat puissance publique, imposant des taxes pour subvenir à ses dépenses ordinaires. Dans le premier de ces rôles, l'Etat a bien évidemment le droit de consentir certains avantages à ceux qui lui font crédit, il peut par exemple, emprunter au dessous du pair, ou s'engager à ne pas faire de conversion avant un délai fixé, mais a-t-il le droit de s'engager à ne jamais taxer la rente qu'il émet ? nous ne le croyons pas. En prenant un pareil engagement, l'Etat empiète sur le domaine de la puissance publique.

La question de l'imposition de la rente ne se pose pas lorsqu'il s'agit, comme en France, d'une taxe globale basée uniquement sur les signes extérieurs du revenu. Il est bien certain dans ce cas que la rente est imposée mais elle ne

l'est qu'indirectement. Toutefois il subsiste une injustice considérable, c'est qu'indépendamment des taxes globales, tous les revenus sont soumis à un impôt spécial, sauf la rente ; elle est donc l'objet d'une faveur considérable.

En Prusse, elle est soumise évidemment à l'*Einkommensteuer* qui est un impôt global sur le revenu et, malgré cela, on n'a pas hésité à la frapper une seconde fois par l'impôt sur le capital au même titre que les autres capitaux.

C'est qu'en effet, il n'y a aucune raison d'exempter la rente. Sans doute au moment où on établira l'impôt, son cours fléchira d'autant, mais cette baisse ne sera ni fatale ni perpétuelle. Le cours de la rente dépend de la loi de l'offre et de la demande au même titre que les autres valeurs, et l'offre et la demande elle-même dépendent d'une multitude de circonstances extérieures au milieu desquelles l'établissement d'un impôt nécessairement très faible, puisqu'il s'applique à la rente elle-même et non au capital, n'aura que peu d'influence.

Le cours de la rente même ne bénéficiera-t-il pas de l'impôt ? Si nous prenons, en effet, l'exemple de la France, le montant de la dette publique s'élève à 1.216.934.612 fr. (Budget de 1904) ce qui, au taux moyen de 3 0/0, produirait 36 500.000 francs en chiffres ronds. Or, cette somme ne serait-elle pas d'une utilité incontestable pour équilibrer le budget ou, s'il n'en est pas besoin, pour servir à établir une caisse d'amortissement qui fonctionne régulièrement et amortisse la dette dans des proportions impor-

tantes. Or, l'équilibre d'un budget, l'amortissement régulier de la dette, ne sont-ce pas là au premier chef des circonstances qui font hausser considérablement le cours de la rente ?

On voit dès lors de combien est peu important l'argument tiré des difficultés des conversions. Puisque la rente ne baisse que d'une façon passagère et reprend peu après son mouvement de hausse, à condition bien entendu que les circonstances ambiantes favorisent cette hausse, les conversions ne sont pas impossibles et, disons le mot, ne sont pas plus difficiles que si la rente n'était pas taxée. D'ailleurs, l'histoire financière anglaise est là pour le prouver. En 1887-1888 on taxe le fonds consolidé à 2 fr. 90 $\%$, taux de l'*Income tax* et, l'année suivante, on peut convertir 14 milliards de 3 $\%$ en 2 $\frac{3}{4}$ $\%$.

La question de l'imposition de la rente, nous paraît donc définitivement tranchée en faveur de l'affirmative, les arguments que l'on fait valoir contre elle n'ayant qu'une valeur très relative. D'autre part, puisque l'Etat n'a pas à souffrir de cette imposition, on ne voit nullement pour quelle raison on exempterait de l'impôt, des contribuables qui touchent de cette façon un revenu parfaitement régulier et on pourrait presque dire le plus sûr de tous. Aussi les Etats étrangers ont-ils eu raison de taxer leurs rentes et même de leur appliquer le principe de la discrimination comme en Italie et en Prusse.

Il est évident que la rente nationale étant taxée on ne

pourrait exempter raisonnablement les fonds publics étrangers, aussi sont-ils partout imposés.

Pour les revenus résultant de prêts hypothécaires, il est bien certain qu'ils doivent être imposés, mais sous la condition, bien entendu, que le débiteur n'aura pas à payer l'impôt résultant des revenus extraordinaires qu'il peut se procurer au moyen de ces emprunts.

En somme, tous les revenus mobiliers de quelque nature qu'ils soient sont imposés et doivent l'être. Les profits extraordinaires résultant de successions, donations, assurances, etc., doivent seuls être exemptés ou du moins on ne doit en tenir compte que jusqu'à concurrence de l'accroissement de revenu qu'ils produisent. Il n'en est pas de même évidemment pour les législations qui basent leur impôt sur le capital : ces profits augmentant le capital doivent naturellement être taxés.

En outre de ces revenus, doivent être taxés tous les revenus provenant du commerce ou de l'industrie ou de l'exercice d'une profession quelconque.

En ce qui concerne les personnes soumises à l'impôt, tous les citoyens ou étrangers doivent l'impôt pour le revenu dont ils bénéficient dans le pays qu'ils habitent. Seuls sont exemptés : l'Etat pour tous ses biens ; les ambassadeurs ou consuls accrédités, à condition qu'il y ait réciprocité de traitement ; les sous-officiers et soldats pour leur solde, mais non les officiers. C'est assez juste, d'ailleurs si on veut faire un avantage à quelque fonctionnaire,

il est bien préférable et bien plus logique de le lui faire directement par une augmentation de traitement que d'établir en sa faveur une exemption d'impôt qui constitue un véritable privilège. Il ne faut pas oublier que les privilèges dans l'ancien régime n'ont pas d'autre origine que l'exemption d'impôt accordée aux militaires et à certains autres fonctionnaires.

En résumé, tous les revenus doivent être taxés : revenus fonciers, revenus mobiliers, revenus provenant du commerce et de l'industrie, traitements et salaires, aucun d'entre eux ne peut être laissé de côté sous aucun prétexte ; et en fait ils sont partout imposés que l'on ait adopté l'impôt sur le revenu ou l'impôt sur les revenus.

§ II. — *Capitaux non productifs de revenus.*

Mais indépendamment de ces revenus, il y a encore certains autres biens qui eux ne sont pas productifs de revenus, tels sont : les châteaux, parcs, pièces d'eau, terrains de chasse, terrains à bâtir, terrains d'agrément comme capitaux immobiliers; les bijoux, mobiliers de luxe, collections d'œuvres d'art, etc., comme capitaux mobiliers. Ces capitaux stérilisés doivent-ils être exempts d'impôt sous prétexte que l'impôt doit frapper le revenu ? La négative est certaine. Ces capitaux sont improductifs soit, mais, en tout cas, surtout en ce qui concerne les capitaux immobiliers, ils sont partout imposés quelque soit d'ailleurs le sys-

tème d'impôt adopté. En Hollande ils sont frappés par l'impôt sur le capital, en Prusse par l'impôt sur le capital et l'impôt sur le revenu, en Angleterre par l'*Income tax*, etc. Lorsqu'ils sont frappés par un impôt sur le capital, la taxe est calculée d'après la valeur vénale, lorsqu'au contraire ils sont frappés par un impôt sur le revenu, on leur attribue un revenu supposé ; ce sont des modes d'assiette différents mais le principe n'en est pas moins universellement admis. En France, ces propriétés sont taxées par l'impôt foncier au moyen de l'assimilation, de plus elles constituent un élément d'évaluation important pour la cote mobilière. C'est là cependant un procédé défectueux et puisque, nous le verrons, la législation française base l'impôt sur le revenu d'après les signes extérieurs, il eut semblé beaucoup plus logique de taxer ces capitaux improductifs d'après une tarification spéciale, rigoureuse, qui ne serait pas laissée à l'appréciation arbitraire des répartiteurs, car il est certain que ce sont là les signes les plus manifestes d'un revenu élevé.

Si le principe est universellement admis pour les capitaux immobiliers improductifs c'est l'inverse pour les capitaux mobiliers. Nulle part, les bijoux, collections d'objets d'arts, yachts de plaisance ne sont imposés. C'est qu'en effet, s'il est juste de frapper même les capitaux mobiliers, on peut se demander s'il est utile et s'il est pratique de le faire. Ces capitaux, par le fait même qu'ils sont mobiliers, sont très difficilement saisissables par le fisc qui ne pour-

rait les frapper qu'au moyen de perquisitions vexatoires ; on le voit bien du reste si l'on songe aux fraudes considérables dont est victime l'administration de l'Enregistrement dans les déclarations de succession.

Or, est-il vraiment utile de mécontenter le pays par des mesures aussi vexatoires ? Le produit de l'impôt sera certes loin de compenser ces inconvénients. En ce qui concerne en particulier les collections d'objets d'art, il serait presque nuisible de les soumettre à l'impôt. La valeur de ces collections atteint parfois des chiffres considérables, pour les frapper d'un impôt réellement productif, on est obligé d'établir un taux très élevé : c'est ainsi que dans son projet d'impôt sur le capital M. Maujan les soumet au taux moyen de 3.50 0/0, ce qui fait qu'un particulier ayant une collection de tableaux d'une valeur d'un million devra payer à l'Etat un impôt qui ne serait pas inférieur à 35.000 francs.

N'est-ce pas abusif de faire payer un pareil impôt à des personnes qui, au fond, remplissent une œuvre d'utilité publique, qui enrichissent de leurs deniers personnels, le patrimoine artistique de la nation. En effet, le collectionneur peut se livrer à des recherches parfois plus fructueuses que les agents de nos musées nationaux. De plus, il est un fait presque certain, c'est que la plupart des collections ainsi formées font retour à l'Etat, aux départements ou aux communes par voie de donation ou de testament, c'est qu'en effet cela tient à un état d'esprit du collection-

neur, qui préfère céder sa collection à une personne morale ayant une durée perpétuelle que de la voir divisée au hasard d'une vente ou d'un partage. Sans doute il ne faudrait pas exagérer outre mesure l'importance de ces libéralités, mais le fait se produit assez fréquemment néanmoins, pour que l'on puisse affirmer sans trop de témérité que beaucoup de richesses possédées par nos musées de Paris ou de province ont cette origine. Dès lors est-il prudent de décourager les collectionneurs en les frappant d'un impôt élevé ? Nous le croyons d'autant moins que le produit de l'impôt serait forcément très restreint. Il est certain en effet qu'un particulier qui n'hésite pas à dépenser de très fortes sommes pour faire une collection, n'hésitera pas davantage à dépenser quelques milliers de francs pour la loger à l'étranger où elle ne sera pas imposée.

Mais à côté de ces capitaux mobiliers improductifs qui sont difficilement saisissables, il y en a d'autres parfaitement connus, tels que les Fonds de réserve des sociétés qui sont publiés, soit par les statuts soit par les bilans annuels. Il n'y a aucune raison pour les affranchir de l'impôt et en fait ils sont partout imposés.

En somme, d'une façon générale tous les capitaux improductifs doivent être taxés, et le sont en réalité, seuls sont exemptés les capitaux mobiliers difficilement saisissables et dont le produit ne compenserait pas les difficultés qu'il y aurait d'établir l'assiette de l'impôt.

CHAPITRE II

Classification des revenus. Principe de Discrimination

Nous avons vu quels sont les différents revenus imposables, mais il nous reste à chercher quelle en est la meilleure classification. On ne peut songer, en effet, même avec l'impôt global, à asseoir une taxe sur l'ensemble du revenu sans aucune distinction. Dans ce cas, aucune vérification ne serait possible et la fraude aurait libre jeu. D'autre part, avec l'impôt sur les revenus, la classification s'impose d'elle-même, puisqu'il est nécessaire de savoir quels sont les revenus que l'on fait entrer dans telle ou telle cédule déterminée.

Dès lors on perçoit la différence qu'il y a entre ces deux modes de classement : le premier, destiné à faciliter la constatation du revenu, le second à établir plus de justice dans l'impôt, surtout si on accepte en même temps le principe de la discrimination, qui consiste à taxer différemment les revenus suivant leur origine, leur nature, leur durée. C'est sur cette question que réside surtout l'opposition entre l'impôt global sur le revenu et l'impôt sur les revenus. Aussi étudierons-nous d'abord les différentes classifications possibles, puis entrant plus directe-

ment dans l'examen du principe, nous essayerons de déterminer la valeur véritable de la discrimination et d'en fixer le caractère.

Section I. — CLASSIFICATION DES REVENUS.

§ I. — *Impôt global.*

Nous trouvons ici la législation type de l'*Einkommens-teuer*. Or, les revenus sont divisés en quatre catégories : la première comprend les revenus qui proviennent des moyens de fortune en capital ; la seconde les revenus provenant de biens fonciers, de baux et locations d'immeubles, y compris la valeur locative du logement occupé par le propriétaire ; la troisième les revenus du commerce et de l'industrie y compris les mines ; la quatrième enfin, les profits provenant d'occupations lucratives et les avantages périodiques de toute nature non compris dans les catégories précédentes.

La division anglaise qui a également pour but la facilité de l'assiette et de la perception est encore beaucoup plus nette. L'*Income tax* comprend en effet cinq cédules, la première, cédule A, comprend tous les revenus tirés des propriétés foncières bâties ou non bâties par le propriétaire qui ne saurait en aucun cas faire retomber la taxe sur le locataire ou le fermier, la cédule B atteint les revenus tirés par les fermiers de l'exploitation agricole. Ces deux cédules sont taxées par présomption légale.

La cédule C, comprend les revenus mobiliers provenant des fonds publics anglais et étrangers, des pensions, rentes viagères, intérêts, dividendes, annuités servis par l'Etat. La perception a lieu par voie de retenue d'office.

La cédule D, comprend les intérêts, profits, et bénéfices tirés du commerce, de l'industrie et des professions libérales. L'assiette est basée sur la déclaration du contribuable.

La cédule E enfin atteint les traitements des fonctionnaires et des employés de banque, ainsi que les intérêts et pensions payés par l'Etat et non taxés dans la cédule C. La perception se fait par voie de retenue d'office.

Telles sont les deux grandes classifications générales des revenus dans les législations qui n'admettent pas le principe de la discrimination. On voit qu'elles sont assez différentes l'une de l'autre ; c'est ainsi que dans l'*Einkommensteuer* les revenus tirés des biens fonciers sont tous classés dans une seule et unique catégorie, tandis que dans l'*Income tax*, ils sont atteints par deux cédules distinctes ; c'est ainsi encore que les bénéfices tirés de l'exercice des professions libérales rangés avec les traitements dans la quatrième catégorie en Prusse, sont classés dans la cédule D, avec les revenus du commerce en Angleterre.

La classification prussienne est plus logique, plus claire à première vue, elle tient compte de l'origine des revenus autant que de leur nature, c'est ainsi que les deux pre-

mières catégories comprennent les revenus provenant du capital seul, la troisième, les revenus du capital et du travail, la quatrième enfin, ceux du travail seul, s'approchant ainsi des législations qui adoptent le principe de la discrimination.

La classification anglaise est moins logique, procédant trop d'ailleurs par énumération, c'est qu'en effet l'*Income tax* est un impôt cédulaire mais sans discrimination; dès lors ce que le législateur anglais a recherché surtout en établissant cette classification, ce sont les facilités de l'assiette et de la perception, mais principalement de l'assiette. En effet, comme nous l'avons fait remarquer, chaque cédule est soumise à un régime d'assiette différent, et le législateur a été ainsi amené à classer les revenus dans chaque cédule suivant le régime d'assiette qui convient le mieux à chacun d'eux, beaucoup plus que d'après leur origine ou leur nature. Ainsi les bénéfices des professions libérales ont été rangés avec les revenus du commerce bien que n'ayant pas la même nature, parce que la déclaration leur convient à tous, et leur est même nécessaire.

En Prusse, au contraire, où le procédé d'assiette est identique et ne s'applique d'ailleurs qu'à l'ensemble des revenus, ces nécessités ne se présentaient pas, et l'on pouvait sans inconvénient adopter une division plus logique et plus claire. Il y avait même avantage à le faire; en effet, le contribuable devant rédiger une seule et unique déclaration, il importait d'établir une classification très nette

de façon à faciliter autant que possible au contribuable l'établissement de sa déclaration, à lui éviter toutes les possibilités d'erreur, et de façon aussi à simplifier de beaucoup le travail de vérification.

§ II. — *Classification Italienne.*

De tous les Etats qui adoptent le principe de la discrimination, celui qui a la meilleure classification est certainement l'Italie. Les revenus sont classés en quatre cédules suivant leur origine et leur nature. Il y a en Italie trois impôts bien distincts : l'impôt sur le revenu des terres, l'impôt sur le revenu des maisons, et l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière. Les deux premiers sont destinés à atteindre le propriétaire foncier, mais le propriétaire seul ; ils sont assez analogues à nos impôts directs sur les propriétés bâties et non bâties. Le troisième est un impôt cédulaire sur la richesse mobilière comprenant quatre cédules différentes.

Dans la cédule A, sont classés les revenus spontanés et permanents provenant de prêts hypothécaires ou chirographaires, de dîmes, prestations, et, d'une façon générale, tous les revenus réalisés et variant avec les produits d'un bien fonds. Depuis la loi de 1894, cette cédule est divisée en deux groupes : le groupe A¹, qui comprend les revenus soumis à l'impôt par voie de retenue d'office, c'est-à-dire les rentes sur l'Etat et les bons du Trésor, les intérêts et

primes de remboursement des emprunts provinciaux et communaux, les titres au porteur et à intérêt fixe des sociétés garanties ou subventionnées par l'Etat et les lots de toute espèce de loterie. Le groupe A² comprend tous les autres revenus de la cédule.

La cédule B, comprend les revenus temporaires à la production desquels concourent le capital et le travail, résultant de l'exercice de commerces ou d'industries, y compris les bénéfices agricoles imposables ainsi que les industries agricoles, telles que l'élevage, dans lesquelles les revenus ne sont pas fournis uniquement par le bien fonds. Les bénéfices agricoles ne sont imposés, bien entendu, qu'autant qu'ils sont perçus par une personne autre que le propriétaire puisque ce dernier est soumis à la contribution foncière.

Dans la cédule C, rentrent les revenus temporaires produits par le travail seul (exercice d'une profession ou d'un art) ainsi que ceux qui ne sont pas tirés actuellement du travail ni du capital (pensions, rentes viagères, etc.).

La cédule D enfin comprend les revenus provenant de traitements ou pensions, soit en espèces, soit en nature, servis par l'Etat, les départements et les communes.

Telle est la classification italienne, classification très savante puisqu'elle tient compte à la fois de l'origine, de la nature et de la durée du revenu, mais en même temps très complexe et qui évidemment provient de l'application du principe de discrimination, qu'il nous importe d'étudier au

préalable, afin de pouvoir juger en tout état de cause, ces différents systèmes de classement.

Section II. — DISCRIMINATION DES REVENUS

§ I. — Procédés de discrimination.

C'est un principe en vertu duquel les revenus sont frappés différemment suivant leur origine, leur nature et leur durée. On part de cette idée que le salaire d'un ouvrier par exemple, doit être bien moins taxé que le revenu d'un rentier, et cela parce que le revenu du premier est plus intéressant que celui du second sans doute, mais aussi et surtout parce que le second tire beaucoup plus de bénéfices de l'institution de l'Etat et que son revenu est beaucoup plus assuré.

Partant de cette idée, le principe est absolument inattaquable, il est certain qu'un ouvrier vivant de son travail, nourrissant sa famille avec son travail, court beaucoup plus de risques que le rentier qui, quoiqu'il arrive, touchera toujours son revenu sans aucune fatigue; il est non moins certain que ce dernier bénéficiera des institutions de l'Etat bien davantage que le premier. Aussi ce principe est-il généralement admis et, sauf l'Angleterre, tous les grands Etats ayant adopté l'impôt sur le revenu l'ont introduit dans leur législation.

Mais leur procédé a été bien différent: tandis qu'en Prusse on a établi un impôt complémentaire sur le capital,

en Hollande, on a établi un impôt complémentaire sur le revenu et en Italie un taux spécial pour chacun des impôts fonciers et sur la richesse mobilière, adoptant en outre pour ce dernier des réductions sur la matière imposable variables suivant chaque cédula.

Lorsque l'on a comme en Italie trois impôts bien distincts, le meilleur procédé est certainement celui qui consiste à adopter un taux différent pour chacun d'eux. C'est le moyen logique tout indiqué et dans ces cas-là c'est celui qui est toujours employé.

Mais il est absolument impossible à appliquer dans le cas d'un impôt général sur le revenu, le contribuable devant être taxé sur le chiffre total de son revenu sans aucune distinction, le taux de l'impôt doit nécessairement rester unique quelque soit l'origine ou plutôt les origines différentes de ce total. On est donc obligé de trouver un autre procédé qui convienne mieux à l'impôt global, c'est alors que l'on a imaginé de combiner l'impôt sur le capital et l'impôt sur le revenu.

Dans les Pays-Bas, le fond de la législation est constitué par l'impôt sur le capital, dont l'impôt sur le revenu n'est qu'un complément destiné à atteindre les revenus du travail, et la part qui provient du travail dans les revenus tirés à la fois du capital et du travail. Ces revenus sont alors soumis à un taux moins élevé ou qui paraît moins élevé que ceux qui proviennent du capital et qui sont frappés indirectement par l'impôt sur la fortune.

C'est là un procédé de discrimination certainement, mais un procédé bien élémentaire, bien peu scientifique. Et cela en vertu d'une cause qui est la conséquence nécessaire de l'impôt sur le capital, étant donné l'arbitraire du taux de capitalisation qui établit une discrimination totalement erronée. De plus entre les capitaux eux-mêmes, il n'y a aucune discrimination.

Aussi préférons-nous de beaucoup le système prussien qui est plus logique et qui établit une discrimination plus réelle et plus juste, et cela parce que l'impôt sur le capital n'est pas un complément de l'impôt sur le revenu, destiné à frapper les revenus qui n'auraient pas été atteints par l'*Einkommensteuer*, mais parce que l'impôt sur le capital est un impôt de superposition.

Tous les revenus sans exception sont en effet soumis à l'*Einkommensteuer* et tous au même taux. Dès lors, pour établir une différence entre les revenus provenant des capitaux et les revenus provenant du travail, il suffit de frapper les premiers une seconde fois au moyen d'un léger impôt sur le capital. Ce procédé nous paraît donc bien préférable à celui adopté dans les Pays-Bas, mais il n'en a pas moins un grand inconvénient, celui de ne tenir aucun compte de la différence qui existe entre les capitaux. Il distingue entre les revenus des capitaux et les revenus du travail, c'est déjà quelque chose, sans doute, mais c'est encore bien insuffisant.

§ II. — *Discrimination Italienne*

Est-ce à dire par là que toute discrimination soit impossible avec l'impôt global ? Non sans doute, du reste dans le projet de M. Maujan, actuellement soumis au Parlement français, nous trouvons la discrimination résultant de la distinction entre les trois sources de revenus : revenus provenant du travail, revenus provenant du capital et revenus mixtes. Mais alors justement nous n'avons plus un impôt global, nous avons trois impôts différents, chacun d'eux avec un taux progressif peut-être, mais qui n'en restent pas moins séparés. Dès lors l'impôt sur le revenu perd d'autant en souplesse et en simplicité. Ce n'est plus l'impôt global, c'est l'impôt cédulaire à taux progressif dans chaque cédule. On s'éloigne ainsi d'autant de l'impôt personnel pour se rapprocher de l'impôt réel, et on peut se demander ce que vaut le principe de la progressivité appliqué à un impôt réel (1).

Avant donc de chercher quel est le meilleur moyen de discrimination il convient d'étudier le procédé adopté en Italie.

Nous savons déjà que l'on obtient une première discrimination en établissant trois impôts bien distincts, mais outre cela, il y a encore une discrimination qui s'opère

(1) Voir *infra*.

automatiquement pour ainsi dire dans l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière. On procède alors par voie de réduction sur la matière imposable, le taux restant identique quelque soit la nature du revenu. C'est ainsi que les revenus compris dans la cédule A, groupe A¹, sont imposés pour leur montant intégral; que ceux du groupe A² subissent une réduction de 10/40^e; ceux de la cédule B, une réduction de 20/40^e; ceux de la cédule C, une réduction de 23/40^e; ceux enfin de la cédule D une réduction de 25/40^e, le taux restant uniformément fixé à 20 %.

On voit par là combien il est facile de procéder à une discrimination dans un impôt cédulaire et d'appliquer un procédé dont la supériorité n'est pas contestable. Il a en effet toute la souplesse possible, s'appliquant mathématiquement à toute espèce de revenus à quelque chiffre qu'il s'élève, il a en outre l'avantage d'être facilement remania-ble, en cas d'erreur reconnue ou de crise financière qui nécessiterait une productivité plus grande.

Il suffit pour cela de modifier le taux de ces réductions, d'en diminuer l'importance, pour voir de suite le produit de l'impôt s'accroître dans des proportions considérables et cela, sans prendre aucune des mesures qui exigent parfois la refonte complète de tout un système financier, qui font toujours perdre un temps précieux et qui, en tout cas, livrent les finances publiques à tous les aléas d'un impôt nouveau.

Sans doute, il semble que l'on puisse arriver au même

résultat en haussant simplement le taux de l'impôt sans aucune autre modification. C'est très possible lorsque le taux primitif est assez faible, mais il n'en est plus de même lorsque ce taux est déjà élevé. Il y a une limite en effet qu'on ne saurait dépasser sans danger, et l'Italie nous semble bien avoir atteint cette limite, puisque le taux de l'impôt sur le revenu de la richesse mobilière n'est pas inférieur à 20 %. Elle a donc été sage de se ménager indépendamment du taux, un moyen de surproduction pour ainsi dire, dont il ne faudrait pas abuser sans doute, mais qui, en cas d'une crise financière grave mais passagère, n'en serait pas moins d'un grand secours.

Or, on peut se demander s'il n'y aurait pas un moyen d'appliquer ce procédé de discrimination à un impôt global tel que l'impôt prussien. Cela ne nous paraît pas impossible.

Comme nous le verrons lorsque nous aurons à traiter le taux de l'impôt sur le revenu, la Prusse a adopté une sorte de cadre dans lequel elle classe les différents revenus, suivant leur total, chaque classe étant soumise à un taux différent. Nous savons, d'autre part, que pour faciliter la rédaction de la formule de déclaration la Prusse a adopté une certaine classification des revenus, classification qui est assez logique. Le contribuable est obligé de déclarer le montant de son revenu afférent à chaque catégorie ; il totalise, indique ensuite les réductions qu'il y a lieu d'opérer et les déduit de ce premier total. Le res'e indi-

que alors son revenu global qu'il y a lieu de taxer suivant le taux de la classe dans laquelle rentre son revenu.

Nous avons donc le principal élément de la discrimination italienne : la classification logique du revenu. Il serait facile alors d'ajouter à la déclaration deux colonnes qui pourraient être réservées à l'administration afin d'éviter les erreurs que pourrait commettre le contribuable. On indiquerait dans une de ces colonnes les réductions à opérer pour chaque nature de revenus, dans l'autre le reste imposable et alors on appliquerait à ce reste le taux de la classe où serait rangé le revenu indépendamment de toute réduction sur la matière imposable.

Pour plus de clarté nous donnons un modèle de déclaration telle qu'elle serait formulée d'après ce procédé, ne citant bien entendu que la part de la déclaration qui concerne la discrimination.

NATURE DES REVENUS	MONTANT DU REVENU	RÉDUCTION A OPÉRER	RESTE IMPOSABLE
<i>Première catégorie.</i> — Revenus provenant de moyens de fortune en capital.....	5.000 »	1.250 »	3.750 »
<i>Deuxième catégorie.</i> — Revenus provenant de biens fonciers....	2.000 »	500 »	1.500 »
<i>Troisième catégorie.</i> — Revenus provenant du commerce et de l'industrie.....	3.000 »	1.500 »	1.500 »
<i>Quatrième catégorie.</i> — Revenus provenant d'occupations lucra- tives.....	1.000 »	550 »	450 »
TOTAL.....	11.000 »		7.200 »
Charges à déduire ...	4.000 »		4.000 »
Reste indiquant la classe dans laquelle doit être rangé le revenu... .	7.000 »		
Reste sur lequel serait appliqué le taux de l'impôt.....			3.200 »

Nous avons adopté les chiffres de réduction de l'impôt italien, en procédant par analogie entre les différentes cédules qui ne concordent pas rigoureusement dans les deux impôts.

Quoiqu'il en soit, il est facile de se rendre compte des résultats qu'entraînerait une pareille mesure. Pour plus

de clarté nous avons supposé un contribuable ayant toute espèce de revenu. Mais en réalité le fait est absolument exceptionnel, et si l'on compare un propriétaire foncier tirant 20.000 fr. de ses fermages à un notaire à qui la charge rapporte le même chiffre de bénéfices, tous deux sans doute seront soumis au même taux, mais le premier sera imposé pour 15.000 fr. tandis que le second ne le sera que pour 9.000 fr. ce qui ne fait pas une différence de moins de 180 fr. d'impôt si l'on suppose le taux à 3 0/0.

On voit donc bien que le principe de discrimination peut parfaitement s'appliquer avec l'impôt global et cela sans qu'il y ait de grosses difficultés pratiques. Sans doute ce calcul demanderait à l'administration un travail supplémentaire, mais ce travail en réalité n'est que peu de chose et ce n'est pas là au fond que réside la difficulté.

La difficulté réside dans l'absence de productivité qu'aurait un pareil impôt; l'*Einkommensteuer*, si on voulait lui appliquer la discrimination italienne verrait diminuer sa productivité de plus de moitié, en effet, si l'Italie peut faire ces réductions, c'est qu'elle n'en fait aucune autre et que de plus le taux de son impôt est excessivement élevé. Mais il n'en est pas de même en Prusse et, d'une façon générale, dans tous les pays qui ont adopté l'impôt global. Le taux moyen est généralement faible et surtout le revenu global subit déjà des réductions importantes; lui en faire subir de nouvelles, c'est supprimer

ipso facto le rendement de l'impôt, c'est le supprimer d'autant plus que les réductions les plus importantes s'opèrent sur les revenus du travail ; revenus qui, dans les sociétés modernes tendent à prendre une importance de plus en plus considérable au détriment des revenus provenant du capital qui, eux, au contraire, tendent à diminuer. Adopter le principe de discrimination en même temps que l'*Einkommensteuer*, c'est donc adopter le déficit, et un déficit qui, loin de disparaître ira toujours en croissant. Nous touchons ici à la véritable difficulté qu'il y a de combiner l'impôt global avec la discrimination.

Section III. — IMPÔT GLOBAL ET DISCRIMINATION

§ 1. — Discussion du principe de Discrimination

Il y a, en effet, une incompatibilité presque absolue entre les deux principes et il y aurait illogisme à les adopter tous les deux en même temps. Dans l'impôt global, en effet, on cherche à frapper le revenu du contribuable sans se préoccuper de ses origines, mais on considère l'intérêt qui s'attache à la personne même du contribuable ; dans l'impôt cédulaire avec discrimination, au contraire, on ne se préoccupe pas du contribuable, on s'occupe de son revenu, présumant que par son revenu on connaîtra le degré d'intérêt qu'il mérite.

Dès lors dans l'impôt global on fera une réduction sur

le total, par considération pour le contribuable ; dans l'impôt cédulaire au contraire on fait, comme nous l'avons vu, la réduction sur le revenu d'après son origine. D'un côté nous avons l'impôt personnel, de l'autre, l'impôt réel.

Nous avons dit que la discrimination était juste, mais est-elle d'une justice absolue ? Nous ne le croyons pas. Elle repose, en effet, sur une distinction entre les revenus provenant du capital et les revenus provenant du travail. Or, cette distinction, en pratique, est extrêmement difficile à faire, sans doute il est facile de distinguer un rentier d'un ouvrier, mais pour les commerçants, c'est une autre affaire. Quelle est la part du travail, quelle est celle du capital chez chacun d'eux ? Prenons deux commerçants exerçant une profession identique, deux épiciers par exemple, qui par leur exploitation commerciale se procurent chacun une somme de bénéfices rigoureusement égale. Dans combien de cas pourra-t-on affirmer que la part de travail de chacun est identique ? Il y en a un par exemple à qui sa situation sur une place publique peut rapporter mille francs, somme que le second est obligé de gagner par son travail, et cependant tous deux payeront le même chiffre d'impôt parce que la loi présume leur situation également intéressante.

On peut encore aller plus loin. C'est ainsi que dans les revenus du travail, on range à la fois les honoraires du médecin et le salaire de l'ouvrier. Or, à qui fera-t-on admet-

tre qu'il est juste de taxer au même taux ces deux sources de bénéfices ? Il y a chez les deux contribuables un capital engagé, chez l'un les frais d'instruction, chez l'autre, les frais d'apprentissage, c'est un capital, certainement, et ce capital produit une part dans le total des bénéfices, or, ce capital engagé varie avec chaque profession et même avec chaque individu, et cependant la discrimination n'en tient pas compte et ne peut pas en tenir compte sous peine de tomber dans une complexité indéfinie.

De même, le principe italien qui consiste à accorder aux fonctionnaires une réduction encore plus considérable que celle attribuée aux revenus d'une autre nature mais provenant également du travail, est difficilement justifiable. Le fonctionnaire court sans doute des risques, mais ces risques sont moins nombreux que ceux qui menacent les autres travailleurs, il bénéficie d'avantages exceptionnels, dont un des plus importants est la pension de retraite. On ne voit donc pas quelle est la raison du traitement de faveur dont ils bénéficient. Malgré cela, on a coutume de dire que les fonctionnaires sont en Italie les véritables victimes de l'impôt sur le revenu, et cette assertion n'est pas dénuée de toute exactitude, car si les autres citoyens peuvent dissimuler leurs revenus, les fonctionnaires sont toujours taxés pour l'intégralité de leurs traitements. Mais alors la réduction qu'on leur accorde n'est plus une application du principe de discrimination, c'est en outre et surtout, une sorte de compensation destinée à

rétablir la justice et l'égalité entre les contribuables ; c'est pour ainsi dire, une dissimulation légale établie d'office, ayant pour but de compenser la dissimulation illégale faite par les autres contribuables.

La discrimination a encore un autre inconvénient, celui de décourager l'épargne ou sinon de la décourager complètement, tout au moins de la rendre plus difficile. Sans doute, lorsqu'on adopte le principe de discrimination, on impose comme produits du travail, les pensions, rentes viagères, etc., qui, d'ailleurs, ne sont rien que les produits d'un travail antérieur ; mais ce ne sont pas là les seuls placements, le contribuable peut encore placer ses économies en rentes perpétuelles et, en fait, il cherche à le faire autant que possible. Tout le monde connaît le désir ardent du fermier, d'acheter un coin de terre et une maison qui lui appartiennent ; or, le jour où il quittera la ferme pour cultiver sa propriété qui ne lui rapporte pas davantage, lui fera-t-on comprendre qu'il doit payer un impôt plus élevé sous prétexte qu'il est propriétaire au lieu d'être fermier ?

Que l'on ne dise pas que la discrimination n'aurait qu'une influence légère, c'est là une assertion bien nettement démentie par l'expérience. Pour s'en assurer, l'on n'a qu'à considérer les effets désastreux de l'impôt des portes et fenêtres. En effet, il faut voir comment dans les campagnes, des familles souvent nombreuses s'établissent dans des maisons sans ouvertures, uniquement pour réa-

liser l'économie de quelques francs, combien on construit de maisons avec de fausses fenêtres pour éviter ainsi d'avoir à payer l'impôt. Il en serait de même avec le principe de la discrimination ; il est certain que beaucoup n'épargneraient plus ou en tous cas épargneraient moins ; il est certain surtout que l'on verrait reparaître les cachettes où s'entassaient les pièces d'or retirées de la circulation, au grand détriment de la prospérité nationale et du crédit de l'Etat.

Ce qui soutient avec tant d'énergie le crédit public, c'est cette masse de petits rentiers, de travailleurs, qui, au bout de chaque année de travail, arrivent à pouvoir acheter une petite coupure de rente. C'est là une masse puissante que l'on peut difficilement ébranler, sur laquelle les campagnes politiques qui s'engagent parfois contre le crédit public n'ont que peu de prise et qui, par conséquent, est le soutien le plus puissant du crédit de l'Etat. Or, est-il utile d'éloigner ce public de l'achat de la rente, en frappant celle-ci d'un impôt plus élevé que celui qui atteint les autres revenus ?

Nous avons dit dans le précédent chapitre que l'impôt sur la rente ne craignait pas de ruiner le crédit de l'Etat, c'est évident si on impose la rente au même taux que les autres revenus ; mais ça ne l'est plus si au contraire on fait payer à la rente un impôt plus élevé, conséquence nécessaire du principe de discrimination : le public cherchera à faire des placements moins dispendieux et, s'il

n'en trouve pas dans son pays d'origine, il les cherchera ailleurs où il en trouvera certainement.

Ce sont là tout autant d'arguments importants contre la discrimination. Le principe en soi n'est pas défectueux, mais l'application n'en est pas sans danger. Incontestablement, il est de beaucoup supérieur au système français qui n'admet aucune réduction, ni personnelle, ni réelle. On sait quel est le système français : un contribuable paye un loyer de tant, il a tant d'ouvertures, donc il possède un revenu proportionnel à ce loyer et à ces ouvertures. Il ne s'agit pas de savoir s'il n'est pas obligé justement d'avoir un logement considérable, un nombre d'ouvertures assez élevé pour des raisons qui indiquent une situation difficile, par exemple une nombreuse famille ; la loi ne s'inquiète pas de tout cela, et la seule transaction admise est la dispense de la cote mobilière pour les pères de sept enfants. C'est bien insuffisant, et il est évident que la discrimination constitue un progrès sur ce système primitif.

Mais elle n'est un progrès qu'à la condition de se baser sur une présomption, la loi présume que le contribuable dont les revenus proviennent du travail est dans une situation plus intéressante que celui dont les revenus proviennent du capital. Toute discrimination qui procéderait d'un autre principe devrait être rejetée, en particulier si l'on avait l'intention de vouloir établir par ce moyen une espèce de remboursement de garantie, disons le mot, une sorte de prime d'assurances. Si l'on se basait sur l'idée que

les capitaux jouissent d'une garantie plus considérable que le travail on en reviendrait à la théorie de l'impôt prime d'assurance, et l'on se ferait des fonctions de l'Etat l'idée la plus erronée, si l'on ne supposait pas qu'il a le devoir strict de garantir les revenus provenant du travail, comme les revenus provenant du capital, cela de la façon la plus impartiale, et qu'en conséquence de ce principe absolu, il n'a pas le droit de demander aux uns une part d'impôt plus considérable que celle qu'il réclame aux autres, sous prétexte qu'il favorise les premiers plus que les seconds, puisqu'en définitive il n'a pas et il ne peut pas avoir le droit d'accorder cette faveur.

D'ailleurs, si on s'en réfère aux nombreuses définitions de l'impôt, on se rend compte qu'il n'est jamais question des revenus mais toujours du citoyen. C'est ainsi que M. Leroy-Beaulieu dit : « l'impôt est la contribution exigée
« de *chaque citoyen* pour sa part dans les dépenses du
« gouvernement. » C'est ainsi encore que M. Stourm définit l'impôt : « un prélèvement opéré sur les *facultés indi-*
« *viduelles* des contribuables pour subvenir aux besoins
« des services publics. » Cette définition est sur ce point d'une précision remarquable : ce n'est pas aux revenus que l'on s'adresse, c'est au contribuable, et on ne fait pas un prélèvement d'après la nature de ses revenus mais d'après ses facultés personnelles. Dès lors la discrimination ne peut être admise que si elle est basée sur une idée conforme à ces définitions. Or, cette idée est une présom-

ption : la loi présume qu'il y a un rapport très étroit entre les facultés des contribuables et l'origine de ses revenus. C'est là une méthode, contestable sans doute, mais qui reste cependant conforme aux principes généraux en matière d'impôt.

On est cependant en droit de se demander si au lieu de prendre le chemin détourné d'une présomption légale pour apprécier les facultés individuelles du contribuable, il ne serait pas plus simple et en même temps plus logique de les apprécier directement, sans passer par aucun de ces moyens intermédiaires qui ont parfois des conséquences pratiques bien peu conformes à la réalité. Or, le moyen d'arriver à cette appréciation est justement l'impôt global qui, permettant de connaître l'ensemble du revenu du contribuable, donne par cela même la possibilité de ne l'imposer que d'après ce revenu parfaitement établi.

§ II. — *L'impôt global et la discrimination en Angleterre et en Prusse.*

C'est en Angleterre que nous trouvons sinon le type de l'impôt global, tout au moins le type des réductions opérées en considération des facultés individuelles des contribuables, plutôt qu'en considération de la nature de leurs revenus.

En effet, nous trouvons dans l'*Income tax* une échelle de réductions pour les revenus qui varient entre 160

et 700 livres (4.000 et 17.500 fr.). Quant aux revenus inférieurs à 160 livres, ils sont exempts de l'*Income tax*. L'*Income tax* est cependant un impôt cédulaire, mais lorsque le contribuable veut profiter de la réduction, il devient un impôt global. C'est, en effet, sur le total du revenu du contribuable qu'est opérée la réduction et l'Etat, d'ailleurs, met à la disposition de celui-ci une formule de déclaration générale. Cette formule se compose de deux parties. Dans un premier cadre le contribuable indique tous ses revenus quelle qu'en soit la provenance et dans un second cadre, il indique les charges qui lui incombent.

Il est extrêmement intéressant d'étudier sous ce rapport l'histoire de l'*Income tax* et l'on verra comment ce n'est qu'à la suite de multiples réformes que l'impôt anglais est arrivé à ce degré de perfectionnement que nous pouvons constater aujourd'hui. En 1842 on exempte seulement les revenus au-dessous de 150 livres (3.750 fr.) sans aucune autre réduction. En 1853 on n'exempte plus que les revenus au-dessous de 100 livres (2.500 fr.), mais c'est l'époque de la guerre de Crimée où l'Etat a besoin de fonds supplémentaires. En 1863 on fait subir à deux revenus compris entre 100 et 200 livres, une réduction de 60 livres (1.500 fr.). A partir de 1873, les revenus compris entre 100 et 300 livres sont diminués de 80 livres (2.000 fr.). En 1876 on exempte les revenus intérieurs à 150 livres et on réduit de 120 livres (3.000 fr.) ceux qui vont de 150 à 400 livres. En 1898, enfin, nouvelle réforme

plus complète encore : les revenus inférieurs à 160 livres (4.000 fr.) sont exempts d'impôt, pour les revenus compris entre 160 et 400 livres (4.000 et 10.000 fr.) on déduit 160 livres ; pour ceux compris entre 400 et 500 livres (10.000 et 12.500 fr.) on déduit 150 livres (3.750 fr.) ; pour ceux qui s'élèvent de 500 à 600 livres on déduit 120 livres (3.000 fr.) ; enfin pour les revenus compris entre 600 et 700 livres (15.000 et 17.500 fr.) on déduit 70 livres seulement (1.750 fr.).

Voilà quelles sont les réductions que l'on fait subir aux revenus en considération des facultés des contribuables. On voit que ce n'est qu'à la suite de longs tâtonnements que l'Angleterre est arrivée à ces résultats.

En outre de ces conséquences qui influent sur le rendement de l'impôt, ces réductions ont encore pour résultat de modifier considérablement le caractère de l'*Income tax* et d'en faire, au moins pour la majorité des contribuables un impôt global. Pour en bénéficier, le contribuable doit déclarer son revenu global, or, si nous remarquons que tous ceux dont le revenu est inférieur à 17.500 francs sont dans ce cas spécial, nous pouvons affirmer que pour la grande majorité des contribuables, l'*Income tax* est purement global, au lieu d'être cédulaire, et c'est pour cette raison du reste que nous avons étudié la classification adoptée en Angleterre, en la comparant à la classification prussienne, au lieu de la comparer à la classification italienne qui, elle, donne le modèle d'un impôt cédulaire.

A côté de ces réductions telles que nous venons de les voir fonctionner, il y a un autre système adopté en Prusse et, d'une façon plus générale, dans tous les pays qui adoptent l'impôt global proprement dit. On opère alors une réduction non plus sur la matière imposable mais sur le taux lui-même. Les faibles revenus sont imposés à un taux inférieur et on gradue le taux suivant l'importance des revenus d'une façon plus stricte qu'en Angleterre. C'est le mécanisme du taux progressif. La réduction s'opère alors indirectement sur le revenu.

D'ailleurs, il y a un rapport très étroit entre ces réductions et le genre de taux adopté. Comme nous le verrons lorsque nous aurons à étudier le taux le meilleur qu'il convient d'appliquer à l'impôt sur le revenu, les réductions telles qu'on les applique en Angleterre transformeraient le taux et lui donnent un caractère nettement progressif. De même en Prusse, on arriverait au même résultat, que celui auquel on arrive aujourd'hui, si on établissait un taux proportionnel avec des réductions sur la matière imposable.

En tout cas voilà le principe que l'on peut opposer à celui de la discrimination. On en voit immédiatement toute la supériorité : il ne suppose aucune présomption qui, comme toutes les présomptions, risque de causer de graves erreurs pratiques et en cause en réalité. Il est bien préférable de s'adresser au contribuable, de calculer si c'est possible, d'une façon très exacte la valeur et l'importance de ses moyens et de taxer alors en toute sécurité.

La grosse difficulté, il est vrai, consiste justement à connaître d'une façon très exacte les revenus du contribuable ; c'est là une question que nous aurons à résoudre lorsque nous nous occuperons de l'assiette de l'impôt sur le revenu, mais il est certain qu'à difficultés égales le principe de l'impôt global doit nécessairement prévaloir.

Il nous reste à connaître quelle serait la valeur d'une discrimination que l'on essaierait d'unir avec le principe de l'impôt global.

A priori, il semble bien qu'il y ait là une superfétation, puisque l'on entend saisir par l'impôt global, l'importance exacte du revenu du contribuable ; vouloir y ajouter la discrimination paraît amener des chances d'erreur. Ce serait évident si l'on était sûr en pratique de connaître très exactement le revenu global du contribuable. Mais il n'en est pas toujours ainsi, les revenus provenant de certains capitaux seront trop facilement dissimulés, surtout si l'on ne fait pas la perception par voie de retenue d'office. Dès lors une légère discrimination générale ne sera peut-être pas inutile.

En fait nous voyons qu'elle est pratiquée en Prusse par l'impôt supplémentaire sur le capital. C'est là un système qui est bon sans doute, mais qui l'est surtout parce qu'il s'agit d'un impôt supplémentaire. Le gouvernement prussien était dans la nécessité de se procurer de nouvelles ressources, et il a bien fait de se les procurer par cet impôt nouveau, plutôt que par une hausse du taux de

l'impôt sur le revenu. Il est toujours bon, en effet, dans une période de calme de pouvoir équilibrer le budget sans que ce taux soit trop élevé, afin de pouvoir l'élever facilement en cas d'une crise grave.

C'est donc surtout à ce point de vue que nous approuvons cet impôt sur le capital. Au fond la discrimination qu'il produit est bien superficielle et peut être bien inutile.

En résumé l'impôt personnel nous paraît bien supérieur à l'impôt réel. On a dit que l'on n'avait jamais vu une maison passer chez le percepteur pour payer ses impôts, c'est exprimer sous une forme humoristique une idée profondément juste. Ce n'est pas le revenu qui est imposé, ce n'est pas lui qui doit payer l'impôt, c'est le contribuable. Il est dès lors plus logique de s'adresser directement à lui et d'examiner sa situation personnelle.



CHAPITRE III

Constatation du Revenu et Contentieux

Après avoir étudié quels étaient les revenus imposables et dans quel ordre il convenait de les classer, il nous faut chercher quel est le moyen de les constater. C'est là que réside toute la difficulté pour établir l'impôt sur le revenu. Beaucoup d'adversaires de l'impôt deviendraient ses partisans s'ils croyaient avoir un système d'assiette (1) offrant des garanties suffisantes. M. Boulanger lui-même avouait dans une des séances de la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus que tous les membres de cette commission seraient un peu partisans de l'impôt global s'ils connaissaient un procédé d'assiette autre que la déclaration.

Mais avant d'étudier les modes d'assiette, une question

(1) Quoique certains auteurs désignent par cette expression : *assiette*, la matière imposable, nous suivrons l'exemple de la Direction des Contributions directes, qui range sous ce titre les règles concernant le mode de constatation du revenu. Le mot *assiette* remplace donc dans ce chapitre et d'une façon générale dans toute notre étude la périphrase : mode de constatation du revenu.

préliminaire se pose, il s'agit de savoir quel est le revenu que l'on doit constater, et s'il ne convient pas de faire subir à la matière imposable que nous avons indiquée précédemment, certaines réductions destinées à obtenir le revenu net, et quelles seraient ces réductions. La constatation du revenu comprend, en effet, deux opérations bien distinctes : d'abord le calcul du revenu net, et ensuite l'application à ce revenu des règles de l'assiette.

Section I. — CALCUL DU REVENU NET

§ I. — Réductions relatives à chaque nature de revenus

Si tous les revenus doivent être imposés, on admet fort bien que l'impôt ne doit frapper que le revenu net et non le revenu brut. C'est presque un axiome financier. Mais si tout le monde est d'accord pour ne frapper que le revenu net, il n'en est pas de même lorsqu'il s'agit de calculer le revenu et l'on peut dire qu'il y a presque autant de systèmes différents que de législations.

En France, le problème ne se pose pas ; puisque l'Etat apprécie lui-même les revenus d'après les signes extérieurs, il est à présumer que le revenu net seul est révélé, sans quoi le contribuable ferait de mauvaises affaires. Mais il n'en est plus de même lorsqu'on exige la déclaration du revenu : il faut nécessairement indiquer au contribuable

les réductions qu'il doit opérer sur son revenu brut pour obtenir son revenu net.

Il est évident que pour les revenus provenant de rentes, pensions, intérêts de créances, etc., il n'y a aucune dépense d'exploitation, mais il n'en est pas de même lorsqu'il s'agit des revenus fonciers ou des revenus industriels et commerciaux par exemple.

Pour les revenus fonciers, d'une façon générale on fixe une présomption légale. C'est ainsi qu'en Angleterre, les revenus fonciers sont frappés par deux cédules: la cédule A atteint le propriétaire qui a loué son immeuble, la cédule B atteint le fermier ou, d'une façon plus générale, l'entrepreneur de l'exploitation agricole. Le propriétaire est taxé pour l'intégralité de la rente qu'il perçoit, le montant du fermage est donc assimilé en quelque sorte à la rente sur l'État; le fermier au contraire est taxé d'après un revenu évalué à la moitié de la rente qu'il paye au propriétaire, pour l'Angleterre, au tiers pour l'Ecosse et l'Irlande, mais comme c'est lui qui a la charge des frais d'exploitation, on présume qu'il dépense de ce fait un huitième de son revenu brut. C'est donc par présomption légale que sont évalués les revenus fonciers, puisqu'à défaut de loyers on présume le revenu du fermier d'après la valeur locative, que l'on présume ensuite ses frais d'exploitation et qu'enfin l'on fixe un rapport uniforme entre son revenu et ses frais.

Dans les Pays-Bas, où existe l'impôt sur le capital, on

déduit du capital imposable vingt fois le montant des frais de subsistance, logement ou autres, supportés par le contribuable. Nous n'avons donc plus de présomption légale, la seule qui existe consiste dans le taux de capitalisation, mais elle s'explique puisque nous avons un impôt sur le capital ; en tout cas dans sa déclaration le contribuable doit indiquer le montant de ses dépenses, comme il doit indiquer le montant de son capital.

En Prusse, le principe est analogue, le contribuable doit lui-même évaluer son revenu ainsi que ses dépenses pour frais d'exploitation, mais non pour son logement, ni son entretien. Or, cela est très facile pour une grande maison de commerce, c'est possible pour les petits commerçants, à la rigueur encore les grandes exploitations agricoles peuvent évaluer leurs revenus, mais le petit cultivateur, le paysan est dans l'impossibilité absolue de faire une pareille évaluation, il ne tient pas de livres, il ne peut pas en tenir, dès lors il se trouve dans une alternative embarrassante ou, il déclarera un revenu trop élevé et alors il payera un impôt supérieur à celui qu'il doit en réalité, ou bien il déclarera un revenu trop faible et sera susceptible d'une amende.

Voici, d'ailleurs, le passage de la déclaration : « Mon
« revenu imposable se monte à.....

« II. Du capital foncier : Exploitation agricole et fores-
« tière de parcelles de terrain dont on est propriétaire ou
« non : fermage, location, utilité d'autre genre (p. ex.

« l'usufruit) provenant de terres et de bâtiments, y compris
« la valeur locative de la maison dont on est propriétaire
« et dans laquelle on habite, et la valeur en argent des
« produits de l'exploitation consommés dans le ménage,
« après déduction des frais d'exploitation. » A la suite de
cette formule, le contribuable doit mettre un chiffre, et
c'est ce chiffre qui est la cause de tout le litige et, en réalité,
comment veut-on qu'un paysan, même lettré, puisse exac-
tement faire cette déclaration ? Comment veut-on, surtout,
qu'il ait la même manière de voir que l'agent chargé de
vérifier sa déclaration et qu'il aboutisse au même résultat ?

On a voulu alors autoriser le contribuable à remplacer
ce chiffre par des indications susceptibles d'éclairer la
commission qui, dans ce cas, évaluait elle-même. Mais
alors, autre difficulté, ces renseignements trop succincts
ou trop complexes ne faisaient qu'embrouiller la question
et donner une idée très inexacte du revenu réel, d'où nou-
velles réclamations. Le gouvernement prussien est alors
revenu à son premier système et a fait évaluer le revenu
foncier par le contribuable directement, ou plutôt a com-
biné les deux moyens : dans sa déclaration générale le
contribuable évalue lui-même son revenu, puis, dans une
déclaration complémentaire il indique quelles sont les rai-
sons qui lui font faire cette évaluation.

A tout cela nous préférons cependant la présomption
légale et, plus particulièrement le système employé en
France pour l'impôt foncier, qui est basé sur le cadastre,

mais à la condition stricte que le cadastre soit renouvelé à des périodes assez rapprochées pour représenter réellement la propriété foncière, et non pour en donner une idée très approximative.

Avec ce moyen, il est vrai, il semble que l'on ne puisse pas employer l'impôt global, puisque la déclaration doit comprendre l'ensemble des revenus du contribuable. Il nous semble toutefois que les deux systèmes ne sont pas absolument inconciliables et que l'on pourrait parfaitement laisser faire au contribuable une évaluation, sauf à la rectifier à l'aide du cadastre, et cela sans montrer une sévérité trop grande en cas d'erreur de sa part, et même sans appliquer de pénalité. D'ailleurs, nous aurons à revenir sur cette question au sujet des déclarations.

En tout cas, ce qui reste acquis c'est qu'en ce qui concerne les revenus fonciers, on doit déduire de l'évaluation le montant des frais d'exploitation, en y comprenant même les frais d'entretien et de réparation des propriétés bâties. C'est du moins le procédé adopté d'une façon générale. En Angleterre, le propriétaire est imposé, il est vrai, pour la valeur locative brute annuelle, mais on entend par valeur locative annuelle la rente la plus élevée que peut produire la terre, en supposant le propriétaire et le fermier respectivement couverts de leurs dépenses. Or, dans ces dépenses rentrent bien évidemment les frais de réparation ou d'entretien ; de même en Prusse, on déduit les pertes annuelles et régulières pour détérioration des bâtiments,

à condition qu'elles ne soient pas déjà comprises dans les frais d'exploitation.

Pour les revenus tirés du commerce et de l'industrie, les règles générales sont beaucoup plus explicites et plus claires principalement en Angleterre. Le contribuable doit lui-même évaluer son revenu, ce qui lui est assez facile, étant donnée l'existence des livres de commerce. Mais particulièrement les réductions qu'il y a lieu d'opérer sont nettement indiquées, ce sont : 1^o le montant des frais de réparation des locaux servant à l'exercice de la profession ; 2^o les dépenses de réparation et d'entretien de l'outillage ; 3^o les créances mauvaises ou douteuses ; 4^o les pertes d'argent ; 5^o la valeur locative des locaux, pourvu qu'ils ne servent pas à l'habitation personnelle. Au cas où ils serviraient à l'habitation du contribuable on ne les déduit que jusqu'à concurrence des deux tiers de la valeur locative ; 6^o une somme variable à déterminer pour la dépréciation de l'outillage. Enfin, les sociétés ou particuliers ayant plusieurs établissements peuvent déduire les pertes de l'un des bénéfices de l'autre. On voit que tout ce qui constitue les frais généraux est déduit ; mais cette énumération est nécessairement limitative.

En Prusse, on déduit également les frais d'exploitation du montant de cette catégorie de revenus, qui doivent être évalués d'après les livres de commerce et le bilan qui doivent être tenus conformément au Code de commerce allemand.

En Italie, on déduit les frais inhérents à la fabrication et à l'exploitation, tels que la consommation des matières premières, les appointements et salaires des employés et des ouvriers, le loyer des magasins et ateliers, les frais d'entretien des machines et des locaux industriels.

En résumé, le revenu net dans ce cas ne s'établit jamais par présomption légale. On fait toujours le calcul des frais d'exploitation, que l'on déduit ensuite du revenu net. C'est qu'en effet ce calcul est beaucoup plus facile à faire que pour le revenu foncier, les commerçants ayant tout les éléments qui leur permettent de l'établir exactement et de fixer leur revenu net.

§ II. — *Réductions générales s'appliquant à toute espèce de revenus*

Nous venons d'indiquer les réductions que l'on fait subir au revenu brut pour obtenir le revenu net, mais indépendamment de ces réductions premières, qui s'appliquent plus spécialement à chaque nature de revenus, il y a des réductions que l'on pourrait appeler globales parce qu'elles sont faites non sur tel ou tel revenu en particulier, mais sur l'ensemble des revenus.

Ces réductions générales n'existent pas dans l'*Income tax* non plus que dans l'impôt italien, qui sont impôts

cédulaires. Le législateur a donc été obligé d'énumérer restrictivement, au sujet de chaque cédule, les réductions qu'il y avait lieu d'opérer. Il n'en est pas de même en Prusse ou en Hollande, l'impôt global y étant adopté, les réductions édictées s'opèrent sur l'ensemble des revenus. Voici en quoi elles consistent.

On déduit les dépenses pour l'acquisition, l'assurance et l'entretien du revenu, y compris les charges d'impôts communaux affectés à l'entretien des digues ; les intérêts des dettes et les rentes payées par les contribuables, à condition qu'elles affectent des biens dont le revenu est soumis à l'impôt et qui, par conséquent, doivent se trouver situés dans le pays ; les charges permanentes qui grèvent des droits réels ; les impôts directs perçus par l'Etat sur la propriété foncière, les mines et d'autres exploitations, ainsi que les impôts indirects qui rentrent dans les frais généraux (par exemple les droits de douane frappant les matières premières) ; les pertes annuelles et régulières pour détérioration des bâtiments, des machines, de l'outillage, à condition qu'elles ne soient pas déjà comprises dans les frais d'exploitation ; les sommes que les contribuables doivent payer aux diverses caisses d'assurance, en vertu de lois ou de contrats ; les primes d'assurance sur la vie.

Toutes ces réductions ne concernent au fond que les frais d'exploitation, sauf, toutefois, les primes d'assurances et le passif.

Pour les primes d'assurances, il y a un véritable intérêt

public à favoriser particulièrement les primes versées aux caisses de retraite pour la vieillesse, et les primes d'assurances sur la vie. L'Angleterre admet la réduction de ces dernières seulement et cela sans limites. Toutefois ces primes d'assurances sur la vie peuvent parfois constituer et en réalité constituent très fréquemment un genre de spéculation et un mode d'enrichissement. Aussi, lorsque l'assurance sort de son véritable caractère, semble-t-il que l'on ne doive plus admettre la prime en réduction, et la Prusse nous paraît apprécier la juste valeur des choses en limitant la prime susceptible d'être réduite à 600 marks par an. Il y a lieu de remarquer, d'ailleurs, que si en Angleterre les primes sont déduites sans aucune restriction, c'est que l'Etat avait songé à faire lui-même l'assurance sur la vie. Il était, dès lors, dans son intérêt de favoriser autant que possible la constitution de ce genre d'assurances. Ce sont d'ailleurs les seules primes qui sont admises en réduction.

Toutes les législations déduisent le passif du contribuable de son revenu global, seule la législation française ne tient aucun compte, ni des dettes hypothécaires, ni des dettes chirographaires.

Outre l'intérêt qui s'attache au contribuable qui se trouve dans une situation obérée, il y a une raison de principe pour exempter le passif, c'est que ce passif n'est pas productif de revenu, au contraire. On veut imposer le revenu net du contribuable, on ne cherche pas à imposer le

revenu brut, dès lors, pour obtenir le revenu net, on est dans la nécessité absolue de déduire les dettes. Un citoyen soucieux de faire ses affaires déduit toujours de son actif le montant de son passif, afin de savoir exactement la somme dont il peut disposer.

Cette opinion paraît indiscutable, elle a été cependant combattue, surtout en ce qui concerne les dettes hypothécaires. Certains économistes ont affirmé en effet que les dettes hypothécaires n'indiquaient pas nécessairement une situation obérée et que, pour beaucoup de spéculateurs c'était là un moyen de s'enrichir.

C'est, il est vrai, une circonstance qui se rencontre fréquemment. Ainsi généralement, à peine constituée, une société par actions s'empresse d'emprunter par obligations sur son matériel afin d'augmenter son chiffre d'affaires, escomptant ainsi un bénéfice supérieur aux frais d'intérêt et d'amortissement. L'emprunt dans ces conditions paraît bien être un élément constitutif de richesse.

Sans doute, mais alors, si l'on adoptait ce raisonnement, on ne devrait pas se contenter de déduire le montant de la dette, on devrait l'imposer.

Pour bien résoudre la question, il importe de la poser nettement. Ce que l'on veut frapper par l'impôt sur le revenu, ce n'est pas le capital productif, c'est le revenu produit, ce n'est pas tel ou tel immeuble, c'est le revenu global du contribuable, or, on ne saurait réellement soutenir que ce revenu global comprend à la fois les

intérêts des dettes à payer et le revenu disponible. On emprunte pour s'enrichir, c'est possible, il serait même désirable que tous les emprunteurs en soient là, mais le surplus du revenu produit par l'emprunt est frappé par l'impôt. Ainsi un contribuable emprunte 10.000 fr. au taux de 3 0/0, cette somme placée dans une affaire commerciale lui rapporte 10 0/0. Il est alors taxé sur un revenu de 7 0/0 dont il jouit et qui lui profite.

Il faut cependant reconnaître que si l'idée est très claire lorsqu'il s'agit de l'impôt global, elle l'est bien moins pour l'impôt cédulaire, étant donnée la tendance que l'on a à considérer chaque cédule prise isolément sans la coordonner avec les autres cédules. Dans un impôt purement isolé, en effet, frappant les seuls revenus immobiliers, la déduction des dettes hypothécaires ne se comprendrait pas ; mais il n'en est plus de même avec l'impôt global ou même avec l'impôt cédulaire.

D'ailleurs ce qu'il s'agit de déduire dans l'impôt global, ce n'est pas le montant de la dette, ce sont les intérêts payés par le débiteur, la dette peut l'enrichir d'autre part et il sera taxé de ce fait, mais on ne saurait admettre que les intérêts qu'il est obligé de payer augmentent son revenu.

Au fond, c'est pour n'avoir pas posé la question avec cette rigueur que l'on a soutenu l'opinion opposée. On a voulu considérer la dette en capital et non en intérêts et l'on est arrivé à ce résultat en étudiant l'évaluation des immeubles.

La question se posait alors de cette façon : Doit-on lorsqu'on évalue le capital d'un immeuble pour en déterminer le revenu, déduire le montant des dettes hypothécaires dont il est grevé ? et alors pour justifier la déduction, on faisait intervenir la théorie de l'hypothèque droit réel, théorie qui n'a rien à faire en cette matière, car s'il était prouvé que l'enrichissement qui provient de l'emprunt n'était pas taxé par ailleurs, on aurait beau démontrer que l'hypothèque constitue un démembrement de la propriété, que l'on n'arriverait pas à prouver par là qu'il faut faire la déduction, à moins cependant qu'il ne s'agisse d'un impôt sur le capital proprement dit.

Mais ce n'est pas ainsi que l'on doit poser la question. On doit se demander : Etant connus les revenus du contribuable ensemble ou séparément, faut-il déduire les intérêts qu'il doit payer à ses créanciers ? A cette question, il n'y a qu'une réponse possible, c'est l'affirmative. Et c'est ainsi qu'ont répondu toutes les législations.

En France toutefois on ne fait pas la réduction et même les dettes hypothécaires payent l'impôt deux fois. En effet, on présume le revenu du débiteur d'après des signes extérieurs sans s'occuper de savoir s'il a des dettes à payer, on ne lui déduit donc rien. D'autre part on présume le revenu du créancier également d'après les signes extérieurs que contribuent à former ces mêmes intérêts. Dans certains cas même, ces dettes sont taxées trois fois, c'est le cas où une société anonyme lance des obligations dont le coupon

est soumis à la taxe de 4 0/0 sur le revenu. Enfin il est juste de reconnaître que parfois elles ne payent pas du tout par suite des erreurs résultant de la présomption des signes extérieurs. C'est même une des anomalies les plus curieuses du système financier français, le même revenu est taxé tantôt une fois, tantôt deux fois, parfois même trois fois et, souvent pas du tout, suivant qu'il est placé entre telles ou telles mains.

C'est qu'en effet, indépendamment de la raison de principe que nous avons indiquée plus haut, on doit déduire le montant des intérêts des dettes, parce que ces intérêts sont frappés d'un autre côté chez le créancier, et que s'il est de toute évidence que l'on doit imposer tous les revenus sans exception, il est non moins évident qu'aucun d'eux ne doit être imposé deux fois, or, les créanciers étant partout imposés, on devrait partout admettre comme corollaire la décharge chez les débiteurs.

Les principes sont les mêmes pour les dettes chirographaires, à condition qu'elles soient dûment justifiées par le débiteur, ces dettes étant plus difficiles à constater que les dettes hypothécaires.

Il résulte également des principes que nous avons exposés, que seules peuvent être déduites les dettes portant intérêt, puisque ce n'est pas la dette elle-même que l'on déduit, mais les intérêts à payer de ce chef, il est donc certain que si l'on ne paye pas d'intérêt on ne peut demander aucune réduction. La question se pose princi-

pablement pour les billets de banque qu'ils soient émis par une banque privilégiée ou non. Il est certain, par exemple, que la Banque de France ne saurait être en droit de demander la décharge des billets qu'elle a émis. Sans doute ces billets font partie de son passif, mais ne produisant aucun intérêt ils ne diminuent pas le revenu de la banque, ils ne diminuent que son capital, or, comme ce n'est pas le capital, mais le revenu qui doit être taxé, on ne saurait admettre aucune réduction. C'est même là un des résultats très curieux de l'impôt sur le capital proprement dit. Avec lui, on serait obligé pour rester logique, de déduire du montant de la matière imposable, cette catégorie d'emprunts sans intérêts, or, beaucoup de ces emprunts sont un mode d'enrichissement et sont productifs du revenu.

Il est donc de toute équité d'opérer la réduction des dettes dans l'évaluation du revenu global. D'ailleurs, indépendamment des principes que nous avons indiqués précédemment, on ne peut taxer au même taux, deux personnes ayant même revenu, mais dont l'une a des dettes, tandis que l'autre n'en a pas ; chacun devant être taxé suivant ses facultés, et les facultés de l'un n'étant pas égales à celles de l'autre, on doit forcément leur appliquer un traitement différent.

Indépendamment de tous ces arguments, on a fait valoir encore des raisons basées sur l'incidence de l'impôt. On a soutenu que quoi qu'on fasse, ce n'est pas le créancier

qui payera l'impôt, mais le débiteur. Ce sont les mêmes raisons que l'on a mises en avant au sujet de la rente et notre réponse sera la même. Le taux de l'intérêt de l'argent ne saurait jamais être déterminé par une loi, il dépend uniquement de la loi économique de l'offre et de la demande ainsi que de l'abondance des capitaux existant dans le pays.

D'ailleurs, si l'on voulait tenir compte de ces raisons d'incidence pour quelque sujet que ce soit, on se condamnerait à la stérilité absolue et jamais aucune réforme financière, si juste soit-elle, ne pourrait être accomplie, sous le fallacieux prétexte que l'on bouleverserait les cours des valeurs ou qu'on lèserait des droits acquis. On comprend dès lors, que lorsqu'il s'agit d'introduire dans les finances d'un pays une réforme aussi fondamentale que l'impôt sur le revenu, qui ne tend à rien moins qu'à bouleverser tout le système des recettes, on ne puisse s'arrêter à des considérations de ce genre. D'ailleurs, il n'y a jamais droit acquis pour l'injustice et le créancier hypothécaire, pas plus que le rentier, ne sauraient être admis à soutenir qu'ils ne doivent aucun impôt, sous le seul prétexte qu'ils n'en ont jamais payé, de même qu'on ne saurait continuer à imposer le débiteur sous prétexte qu'il l'a toujours été. C'est là une observation que nous faisons une fois pour toutes, aussi n'y reviendrons-nous pas.

Toutefois, nous ne saurions nier l'influence au moins momentanée, parfois même très prolongée, de nouveaux

impôts sur la vie économique d'une nation, mais ce n'est pas à nous à examiner cette influence, nous essayons maintenant de dégager les principes de l'impôt sur le revenu, nous n'essayons pas d'en faire l'application en France ; il appartient au gouvernement qui propose cette réforme de choisir le moment le plus opportun, de savoir par exemple si le cours de la rente est assez ferme pour supporter un nouvel impôt, si la monnaie en circulation est assez abondante pour qu'on ne craigne pas de causer une crise économique ou monétaire en taxant les créances, si le Trésor a suffisamment de disponibilités pour résister aux moins-values qui accompagnent tout impôt nouveau, etc. Ce sont là des questions importantes sans doute, mais questions d'opportunité, par conséquent, questions relatives et contingentes qui n'influent en rien sur la théorie absolue de l'impôt sur le revenu, nous n'avons donc pas à nous en occuper pour le moment. Ce qu'il importe d'établir c'est qu'il est juste de décharger le débiteur et d'imposer le créancier, et que, en conséquence, si par extraordinaire certaines considérations d'opportunité s'opposent à l'accomplissement de cette mesure on doit toujours chercher à pouvoir l'établir.

§ III. — *Réductions concernant l'entretien du contribuable et de sa famille*

Il nous reste une dernière question à examiner au sujet des réductions à opérer sur le revenu des contribuables.

Doit-on déduire les frais que fait le contribuable pour sa nourriture, son logement, et celui de sa famille ? Nous savons que c'est le système adopté dans les Pays-Bas ; en Prusse, au contraire, non seulement on ne cite pas cette réduction parmi celles qu'il y a lieu d'opérer, mais même on l'interdit absolument, il en est ainsi en Angleterre.

Pourtant il semble bien, à priori, que l'on doive bien faire rentrer ces frais d'entretien parmi les frais généraux d'exploitation. L'homme, en effet, est une force sociale qu'il importe de ménager. Toutefois la mesure se comprend, surtout en Prusse, où l'on admet en réduction les primes d'assurances de quelque nature qu'elles soient.

Mais surtout ce qui l'explique, c'est que quelque soit le système d'impôt adopté, on admet toujours l'exemption des faibles revenus ; dans ces conditions y a-t-il utilité à consentir une réduction pour les frais d'entretien ? nous ne le croyons pas. D'abord, il est évident que l'on doit nécessairement fixer un maximum à ces frais d'entretien, on ne saurait raisonnablement déduire chez certains contribuables tout ce que comporte leur entretien ou leur logement ; sinon on en arriverait bien vite à ne taxer que l'épargne. Dans ces conditions, les faibles revenus étant exemptés, il nous paraît parfaitement juste de ne tenir aucun compte de ce genre de dépenses, qui ne sont vraiment intéressantes que chez ceux qui ont un petit revenu.

Aussi le système adopté en Prusse nous paraît-

il de beaucoup préférable à tous les autres. En exemptant le montant des primes d'assurances, la législation permet au contribuable d'avoir toujours sa nourriture et son logement ainsi que celui de sa famille assurés, soit contre les accidents, la maladie, le chômage et même la mort.

L'Angleterre a suivi cet exemple, ou plutôt, pour être plus exact, a donné l'exemple, mais à notre avis elle n'est pas allée assez loin dans cette voie ; en déduisant les primes d'assurances sur la vie, la législation assure l'entretien de la famille, mais en aucun cas elle n'assure l'entretien du chef de famille lui-même. Or, c'est là certainement une lacune.

C'est une lacune, d'autant plus que le chef de famille est toujours responsable des impôts dus par tous les membres de la famille. C'est là une mesure générale et qui d'ailleurs s'explique suffisamment par elle-même. Seuls sont imposés à part, les femmes séparées de corps ou divorcées et les membres de la famille qui vivent de leurs ressources propres sans les mettre en commun.

Le revenu net étant ainsi constaté théoriquement, pour ainsi dire, il nous reste à savoir quelles sont les règles qui permettent de le constater publiquement, c'est-à-dire quels sont les meilleurs moyens de faire ressortir la valeur exprimée par un chiffre, et par un chiffre aussi exact que possible. Ce sont les règles de l'assiette proprement dite.

Section II. — MODES DE CONSTATATION DU REVENU

§ I. — *Signes extérieurs*

A priori, on distingue trois modes d'assiette différents : la taxation d'office, la présomption légale d'après les signes extérieurs et la déclaration du contribuable. Par la taxation d'office, l'administration évalue directement le revenu du contribuable en prenant tous les renseignements qui lui sont utiles pour mener à bien cette opération ; avec la présomption légale, l'Etat estime que l'on peut facilement connaître le revenu du contribuable, d'après certaines de ses dépenses, son loyer, ses domestiques, etc. Par la déclaration enfin, on laisse au citoyen le soin d'indiquer lui-même à l'administration le chiffre de son revenu.

En fait, aucun de ces procédés n'est employé isolément. On combine généralement la déclaration avec la taxation d'office. Seule la présomption légale est exclusivement admise en France où nous allons étudier son fonctionnement.

Avec ce procédé, l'impôt sur le revenu global, consiste non en une taxe unique mais dans un ensemble de taxes, dont chacune frappe un signe extérieur. C'est ainsi que nous avons l'impôt sur les portes et fenêtres, la contribu-

tion personnelle et mobilière, la taxe sur les chevaux, voitures, billards et vélocipèdes, et la taxe militaire. La valeur de toutes ces taxes dépend évidemment de la valeur de la matière imposable comme signe indicateur du revenu.

En ce qui concerne les portes et fenêtres, l'accord est unanime pour condamner ce principe qui n'a absolument aucune valeur et conduit aux pires injustices. Les ouvertures ne sont nullement un signe extérieur de revenu. D'abord, entre différentes communes, les logements indiquent des revenus différents, suivant la population de la commune, et cela quand bien même le nombre d'ouvertures est absolument identique. La loi a voulu éviter des inconvénients en établissant des tarifs différents, suivant la population. C'est un progrès sans doute, mais le procédé est encore bien défectueux ; en effet, dans la même commune, il y a plusieurs quartiers, or, les logements tout en ayant les mêmes ouvertures représentent un revenu bien différent suivant qu'ils sont situés dans tel ou tel quartier. Un moyen peut-être plus exact est appliqué à Paris : la contribution des portes et fenêtres comprend deux parties : un droit fixe par ouverture et un droit proportionnel à la valeur locative de l'immeuble. Trois villes seulement (Paris, Lyon et Bordeaux) sont autorisées à user de ce procédé qui est incontestablement supérieur.

Indépendamment de cette objection que l'on pourrait éviter peut-être en généralisant le procédé adopté à Paris, il y a une autre objection capitale qui doit faire éviter tout

impôt sur les ouvertures, de quelque nature qu'il soit : c'est que c'est un impôt sur la salubrité et sur l'hygiène, et qui est souvent un signe indiquant un revenu moindre, nous voulons parler des cas où, par suite de charges de famille, le contribuable est obligé d'avoir un appartement dont le nombre d'ouvertures, loin d'être proportionnel à son revenu est au contraire l'indice d'un faible revenu. Nous nous sommes déjà longuement expliqués sur ce sujet et nous n'y reviendrons pas, mais c'est là à notre avis un argument insurmontable et qui rend absolument impossible l'établissement d'un impôt sur les ouvertures, de quelque nature qu'il soit, les portes et fenêtres n'étant nullement un signe extérieur du revenu.

Il n'en est pas de même du loyer, il y a là certainement un signe extérieur d'une valeur plus grande que celle qui résulte des portes et fenêtres. Toutefois, il n'a pas moins de nombreux inconvénients. D'abord le loyer varie suivant la population, c'est là un élément dont on peut tenir compte sans doute, mais d'une façon très approximative et très arbitraire, le cours des loyers est extrêmement sensible et dépend d'une multitude de circonstances, qu'il est très difficile au législateur de connaître exactement.

De plus, le loyer n'est pas d'une rigueur absolue en tant que signe révélateur du revenu, il est profondément influencé par les charges de famille du contribuable.

Aussi est-il combiné avec d'autres taxes, dites taxes assi-

milées, telles que la taxe sur les chevaux et voitures, sur les cercles, sur les billards, sur les vélocipèdes. Ce sont les seules qui existent actuellement en France, mais on peut songer à d'autres taxes telles que les taxes sur les domestiques, sur les pianos, etc. Ce sont les taxes dites somptuaires. C'est là une fausse expression, l'Etat n'ayant nullement l'intention de frapper le luxe, mais seulement certains objets de luxe, qui indiquent chez le contribuable qui les possède un revenu plus considérable. Il est incontestable que tous ces objets sont au premier chef des signes révélateurs du revenu, mais ils ont le grave inconvénient de ne pas l'être nécessairement et surtout de cesser de l'être à partir d'un certain chiffre de revenu.

Ce que l'on frappe en effet, ce n'est pas tant le revenu que le train de maison. Or, le train de maison est une chose toujours réductible et qui dépend de la volonté même du contribuable bien plus que des circonstances extérieures. Dès lors, il dépend beaucoup du contribuable de payer cet impôt et, en fait, il est facile de constater que l'impôt établi, influe beaucoup sur l'achat de ces objets de luxe. De plus, ils ne sont pas rigoureusement proportionnels au revenu, et même à partir d'un certain chiffre ils cessent d'exister comme signes extérieurs. Il est bien évident qu'il y a dans la possession de ces objets un maximum que le contribuable ne saurait dépasser sans tomber dans le ridicule, et cela quelque soit le chiffre de son revenu.

Il est certain qu'un contribuable, aurait-il même plusieurs

centaines de mille francs de rente, n'achètera pas un nombre considérable de voitures, dont il n'a aucun besoin, uniquement pour le plaisir de faire connaître au fisc le montant de son revenu. Son luxe se traduira alors, non par le nombre d'objets qu'il a à sa disposition, mais par leur valeur. Au lieu d'acheter une voiture de mille francs, il en achètera une de deux mille, au lieu de payer son domestique douze cents francs, il le payera le double pour être mieux servi, etc.

Le législateur ne peut bien entendu entrer dans toutes ces complications et appliquer un tarif différent suivant les circonstances. Il sera dans l'obligation de s'en tenir à des distinctions sommaires sans conséquences pratiques rigoureuses. Il distinguera par exemple entre les voitures à deux roues et les voitures à quatre roues, quoique beaucoup de voitures à deux roues soient plus luxueuses que certaines voitures à quatre roues ; il distinguera les chevaux de selle et les chevaux d'attelage sans faire de différence entre un pur sang et un mulet ; il taxera les voitures automobiles d'après le nombre de places et la puissance du moteur, sans s'occuper du perfectionnement du mécanisme. C'est ainsi que les choses se passent en France et il faut avouer qu'il ne peut en être autrement, dès lors une taxe basée sur ces signes extérieurs ne peut donner que des résultats un peu arbitraires.

Maintenant que nous avons examiné la valeur particulière de chaque signe extérieur, il nous reste à examiner la

valeur en général du principe des présomptions légales en matière d'assiette de l'impôt global. Avec ce système, on ne peut jamais arriver qu'à une justice très approximative et cela pour une raison capitale, c'est qu'il dépend presque complètement de la volonté du contribuable de manifester plus ou moins l'importance de son revenu. Il est impossible dans ces conditions de pouvoir établir une taxe ayant une base certaine et étant strictement proportionnelle au revenu.

Ces observations ne s'entendent toutefois que dans le cas où l'on cherche à présumer le revenu global. Certains revenus en particulier et plus spécialement le revenu foncier, peuvent se présumer et en fait même on est obligé d'employer ce procédé. Mais pour le revenu global, c'est un procédé purement empirique.

La déclaration seule ne l'est pas moins. Il y aurait naïveté de croire que le contribuable aura la bonne foi de déclarer son revenu avec exactitude, c'est alors que l'on pourrait reprendre à juste titre le mot de Stuart Mill qualifiant l'impôt sur le revenu d'impôt sur la conscience. La taxation d'office est également empirique si elle n'est pas vexatoire. Les agents du fisc seront obligés en effet de se livrer à de véritables perquisitions pour connaître le revenu global du contribuable, et rendront ainsi l'impôt insupportable, ou s'ils veulent éviter cet inconvénient, ils en seront réduits à apprécier le revenu du contribuable d'une façon tout à fait arbitraire. Aussi combine-t-on générale-

ment les deux procédés, la déclaration et la taxation d'office, afin de pouvoir arriver à des résultats aussi exacts que possible et cela sans tomber dans l'inquisition.

§ II. — Assiette de l'INCOME TAX

Pour étudier l'assiette de l'*Income tax*, il y a lieu de distinguer trois catégories de cédules, les cédules A et D dont la base est la déclaration, la cédule B taxée par voie de présomption légale, les cédules C et E dont l'impôt est perçu par voie de retenue d'office.

En principe l'évaluation devrait être annuelle puisque l'*Income tax* est voté tous les ans, mais en fait il n'en est pas ainsi, les cédules A et B sont évaluées tous les trois ans seulement. De plus, les contribuables imposés dans la cédule D, peuvent éviter les inconvénients d'une déclaration annuelle, en concluant avec le Trésor une sorte d'abonnement triennal, ils sont ainsi dispensés de deux déclarations sur trois. La taxe de l'abonnement est l'évaluation de la première année augmentée de un schilling par livre. C'est un contrat synallagmatique qui lie les deux parties et tombe de plein droit au cas de décès, faillite ou banqueroute.

Le service de l'assiette est assuré par deux catégories de fonctionnaires, les uns locaux, les autres, agents du gouvernement. Le Parlement nomme les commissions de

l'impôt foncier au *Land tax*. Ceux-ci à leur tour choisissent les commissions de districts, qu'ils prennent soit dans leur sein, soit parmi les habitants du district possédant un bien immobilier de cent livres de revenu net, ou étant héritiers apparents d'une personne possédant au moins 300 livres de revenu. Pour les villes, le revenu nécessaire afin d'être membre de la commission, est abaissé à 40 livres. Ces commissaires nomment à leur tour des commissaires adjoints chargés spécialement de la cédule D, de plus, un secrétaire conseil qui est généralement un avocat et un ou plusieurs *assesseurs* par paroisse.

A côté de ces agents absolument indépendants, se trouvent les agents du gouvernement : commissaires spéciaux, contrôleurs et inspecteurs, dont le mandat est payé. Les commissaires spéciaux sont chargés de la cédule D lorsque les contribuables désirent s'adresser directement à eux, de crainte d'indiscrétion ; le contribuable ne figure pas alors sous son nom, sur les listes de l'*Income tax*, il est seulement désigné par une lettre de l'alphabet ou par un numéro d'ordre. Les contrôleurs et les inspecteurs sont les véritables agents du Trésor, nommés et salariés par lui et qui sont plus particulièrement chargés de sauvegarder ses intérêts. En Irlande, il n'y a pas d'agents locaux. En outre des commissaires spéciaux, sont chargés d'établir les traitements ou salaires des employés du service public, imposables dans la cédule E. Enfin tous les agents de l'assiette quels qu'ils soient sont tenus au secret professionnel le plus rigoureux.

Dès que la loi annuelle des finances est votée, les *assesseurs* remettent au contribuable des formules de déclaration imprimées indiquant les règles essentielles de l'impôt et les réductions qu'il y a lieu d'opérer. La cédule A et la cédule D ayant chacune une formule spéciale, l'*assesseur* remet donc à chaque contribuable la formule qui convient à son genre de revenu. Ceux qui ont des locataires ou des employés reçoivent en même temps une feuille spéciale, sur laquelle ils doivent indiquer les noms, adresses, professions de ces locataires ou employés. Le contribuable doit remplir la formule de déclaration en opérant lui-même les réductions auxquelles il a droit et cela dans un délai de vingt jours. L'*assesseur* centralise les déclarations, dresse la liste des contribuables avec le montant de la cote de chacun d'eux, d'après son appréciation personnelle, sans demander aucune justification, il adresse ensuite le résultat de son travail au contrôleur. Celui-ci vérifie les listes, il apporte les modifications qu'il juge nécessaires et les transmet aux commissaires généraux qui les rendent exécutoires et les publient soit par voie d'affiches, soit par voie d'avertissements individuels, et, en même temps, les commissaires spéciaux indiquent le jour, l'heure et le lieu où ils recevront les contribuables pour les entendre contradictoirement avec le contrôleur.

C'est du jour de la publication que courent les délais de la réclamation. Aucune réclamation ne peut donc être produite avant la confection des rôles. Tout contribuable

qui désire contester son imposition doit en informer le contrôleur dans les dix jours et au lieu de sa résidence. Les commissaires de district jugent la réclamation d'après les explications contradictoires du contrôleur ou de l'inspecteur et du contribuable, en s'aidant de toutes les preuves qu'ils jugent nécessaires (productions de livres de commerce, témoins, etc.) S'il y a opposition du contrôleur ou du contribuable, l'affaire est portée devant les commissaires spéciaux. Ceux-ci jugent alors en dernier ressort, tout ce qui est question de fait.

Si c'est une question de droit ou une question de principes qui est en jeu, le contrôleur ou le contribuable peuvent en appeler devant les tribunaux ordinaires pour trancher le litige. Mais ce dernier appel n'est pas suspensif, le contribuable doit payer l'impôt, sauf son droit au remboursement, s'il a gain de cause. Enfin les personnes dont le revenu est classé dans la cédule D et qui contestent le chiffre de leur taxe peuvent présenter leur grief devant les commissaires spéciaux directement, sans passer par les commissaires de district. De plus, ceux qui ont profité de la faculté que leur donne la loi de se faire inscrire sur les listes sous un numéro d'ordre peuvent évidemment exiger que l'instruction de leur réclamation soit tenue absolument secrète.

Dans les cas de fausse déclaration, de déclaration tardive ou d'une demande d'exemption totale ou partielle non fondée, le délinquant est passible d'une amende de 20

livres sterling (500 francs.) Toutefois les agents de l'assiette chargés de vérifier la déclaration et qui en reconnaissent l'inexactitude, peuvent simplement la rectifier d'office sans appliquer l'amende. De cette façon, l'amende n'est en général appliquée qu'au cas où une réclamation contentieuse ferait connaître une dissimulation quelconque. De plus si une réclamation n'est pas reconnue fondée, le contribuable est passible du triple droit et d'une amende s'élevant également à 20 livres sterling (500 francs).

La cédule B, nous le savons, est taxée par voie de présomption légale, quant aux revenus compris dans la cédule C, il n'y a aucune règle, l'impôt est perçu par voie de retenue d'office au moment du paiement des coupons ou dividendes.

Enfin la cédule E jouit d'un régime spécial, l'imposition des revenus est établie au chef-lieu de l'administration de laquelle dépend le fonctionnaire imposable, et cela quelle que soit sa résidence. De plus, les réclamations ne sont pas présentées au chef-lieu de la résidence du contribuable comme pour les autres cédules, mais au chef-lieu de l'administration. Ce régime s'explique, étant donnée la nature toute spéciale des revenus frappés par la cédule E.

Telles sont les principales règles de l'assiette de l'*Income tax*. Comme nous venons de le voir, ce qui domine ce service, c'est le désir de sauvegarder les intérêts des particuliers. Dans ce sens il faut surtout remarquer le rôle

des commissaires généraux de district en matière contentieuse, et la compétence attribuée aux tribunaux de droit commun pour les questions de droit qui concernent l'impôt. De plus, l'indépendance des agents locaux est aussi assurée que possible, leur autorité émanant du Parlement en dernière analyse. Ils sont même au-dessus des querelles locales qui pourraient influencer leur manière de voir, puisque les habitants de la paroisse n'ont aucun pouvoir en ce qui concerne la nomination des *assesseurs*. Enfin, aucune place n'est laissée à l'arbitraire des agents du Trésor, puisque le contribuable a toute facilité pour contester leurs affirmations et combattre leurs erreurs.

Au sujet de l'assiette se place une question importante, celle de la fraude. Pour la cédule A, il est difficile de tromper le Trésor, le revenu foncier étant manifeste, de même pour la cédule B dont la base est une présomption légale, enfin pour les cédules C et E, il n'y a aucune erreur possible, mais il n'en est pas de même pour la cédule D, il est assez facile de diminuer son revenu de quelques livres, afin de profiter soit de l'exemption totale soit simplement des réductions, ou bien on fait encore une déclaration en dessous de la réalité afin de payer un impôt inférieur à celui qui est réellement dû. Ainsi, en 1852, M. Gladstone citait le cas d'industriels dont les bureaux avaient été expropriés et qui réclamaient une indemnité basée sur des bénéfices annuels de 48.000 livres, alors que dans leurs déclarations de l'*Income tax* ils n'avaient déclaré que

9.000 livres, au taux de 3 0/0 c'était donc une somme de 29.250 fr. dont le Trésor était frustré.

Il y a lieu de remarquer toutefois que dans ce cas spécial, les industriels avaient sans doute surfait leurs bénéfices, afin d'obtenir une indemnité d'expropriation plus élevée. Il n'en est pas moins vrai, qu'il y a une fraude assez considérable. Néanmoins la fraude est diminuée en grande partie par le droit que possède le contrôleur de modifier le chiffre des déclarations. En effet, lorsqu'il relève le chiffre, il se rapproche ainsi de la vérité sans risquer d'aller trop loin, car, dans ce cas, le contribuable réclamerait certainement, et pour faire aboutir sa déclaration serait obligé de donner des preuves qui garantissent contre toute erreur possible. C'est donc en définitive par le libre jeu des réclamations et par les facultés données aux réclamants que se régularise l'*Income tax*.

§ III. — Assiette de l'Einkommensteuer.

L'assiette de l'*Einkommensteuer* est toute différente de celle de l'*Income tax*.

L'impôt est assis là où le contribuable a son domicile, au cas où il aurait plusieurs domiciles, il a le droit de choisir le lieu de son imposition. A défaut de ce choix, l'assiette est faite là où l'impôt est le plus élevé. Ceux qui n'ont plus ni domicile ni résidence en Prusse sont imposés

au lieu de leur dernier domicile ou résidence, enfin les sociétés le sont au lieu de leur siège social.

Avant donc de procéder à l'assiette proprement dite, il faut faire la liste des contribuables conformément à ces prescriptions. C'est le Conseil d'administration communal qui est chargé de ce travail préliminaire. Il ne doit pas se contenter d'établir une liste de noms, il doit encore fournir le plus de renseignements possibles sur la situation de fortune de chaque contribuable. Le Conseil a donc deux tâches bien distinctes : il fait le recensement des contribuables et il réunit les premiers éléments d'information sur la situation de fortune de chacun. Pour l'aider dans sa première opération, la loi prescrit à chaque propriétaire de lui donner les noms, prénoms et professions de tous ceux qui habitent son immeuble, et, à chaque chef de famille, les renseignements sur les membres de sa famille et sur les pensionnaires. Pour la seconde opération, le conseil doit s'entourer de tous les renseignements pour approcher le plus possible de la vérité. Il doit surtout tenir compte des circonstances que nous avons signalées et qui tendent à faire diminuer le taux de l'impôt, telles que charges de famille, situation malheureuse, etc. Cela fait, le conseil consigne sur un registre spécial le résultat de ses observations en ayant soin d'indiquer pour chacun, les différentes nuances de revenu. C'est ce travail qui sert de base aux agents de l'assiette pour leurs évaluations.

Ce n'est pas la seule base exigée. Le contribuable est en

effet mis en demeure de déclarer son revenu. Tout contribuable dont le revenu est supérieur à 3.000 marks est tenu de faire sa déclaration sur l'invitation qui lui en est faite par avis public et en employant les formules de l'administration. A cette déclaration, les sociétés par actions doivent joindre leurs rapports et comptes annuels ainsi que les décisions de l'assemblée générale qui y sont relatives. La déclaration écrite et signée, doit être remise dans un délai de quinze jours, sans quoi le contribuable en défaut perd le droit de réclamer sur le chiffre d'impôt qui lui est fixé pour l'année courante, à moins toutefois qu'il ne justifie de circonstances excusant son retard. On peut cependant adresser un nouvel avis au retardataire, et, s'il ne répond pas dans un délai de quatre semaines, son impôt est augmenté de 25 %, sans préjudice des droits dont le Trésor pourrait être frustré et qu'il devra acquitter.

Les contribuables ayant un revenu inférieur à 3.000 marks ne sont pas tenus de faire cette déclaration, ils n'y sont forcés qu'autant que la commission d'évaluation le leur demande, auquel cas ils sont soumis aux mêmes pénalités en cas de retard. Cette différence entre les contribuables ayant un revenu supérieur à 3.000 marks et ceux ayant un revenu inférieur est un des restes de la distinction qu'il y avait autrefois entre la *Classensteuer* et l'*Einkommensteuer*. Cette différence de régime s'explique d'ailleurs si l'on songe que le taux de l'impôt étant pro-

gressif, une erreur dans l'évaluation a des résultats beaucoup plus importants, lorsqu'il s'agit de gros revenus ; il est donc de toute utilité dans ce dernier cas de prendre les plus grandes précautions. Lorsque la déclaration est exigée pour les faibles revenus, toutes les règles qui concernent la déclaration des gros revenus, lui sont applicables.

La déclaration doit être faite par le contribuable lui-même, toutefois les pères de famille, tuteurs ou curateurs font la déclaration de ceux qu'ils représentent. De même le mari déclare les revenus de sa femme lorsqu'elle n'est pas imposée séparément.

Nous avons dit que la déclaration est faite sur des formules délivrées par le ministère des finances. La déclaration est divisée en trois parties bien distinctes. Dans une première, le contribuable déclare son actif, dans une seconde il déclare son passif, dans une troisième enfin, si son revenu est inférieur à 3.500 marks, il indique les circonstances qui peuvent lui faire obtenir un taux plus modéré. Il fait lui-même la différence entre l'actif et le passif, mais il se contente d'indiquer les causes de modération sans faire aucune application de tarif. Il indique ses noms, prénoms, profession, domicile, et énumère les personnes dont le revenu doit être joint au sien. Dans la déclaration de l'actif, il divise son revenu en catégories, comme il est indiqué dans la formule. De même tout le passif qui doit être déduit est énuméré.

Il y a lieu de remarquer la précision de ces déclarations ; le contribuable ne peut arguer de son ignorance ; la simple lecture de la formule suffit pour le renseigner et lui indiquer tout ce qu'il doit déclarer. De plus, l'obligation qu'il a de répondre par un chiffre et rien que par un chiffre suffit pour éviter des explications qui seraient très souvent confuses, parfois même incompréhensibles. Dans certains cas toutefois, il peut paraître impossible d'évaluer en argent un revenu. Le contribuable est alors admis à présenter les observations susceptibles d'éclairer la commission, mais c'est là une faculté dont il doit user le moins possible.

De plus, le contribuable peut encore s'il le juge à propos fournir une déclaration complémentaire, ou bien les agents de l'évaluation peuvent l'exiger de lui. Dans la déclaration que nous avons étudiée le contribuable distingue chaque nature de revenus, mais il indique un chiffre global pour chaque catégorie. Dans la déclaration complémentaire, il décompose ce chiffre global et en indique les éléments constitutifs. C'est ainsi par exemple qu'ayant donné un revenu foncier de 4.000 marks dans sa déclaration, il expliquera dans la déclaration complémentaire que ce revenu est constitué par une maison louée 1.000 marks, un immeuble loué 3.500 marks, ce qui fait 4.500 marks, d'où il déduit 100 marks pour l'impôt foncier, 100 marks pour les assurances, 300 marks pour les réparations, ce qui ramène son revenu à 4.000 marks, chiffre indiqué

dans sa déclaration. On voit quel puissant élément d'information constituent ces déclarations complémentaires si l'on songe surtout que tous les chiffres doivent être rigoureusement justifiés et que les agents peuvent toujours exiger la production de ces déclarations.

Quoiqu'il en soit, on se trouve dès lors en présence d'un double travail, l'un fait par l'administration communale d'après des présomptions, l'autre fait par le contribuable lui-même. Il nous reste à voir par qui et comment ces renseignements seront mis en œuvre.

Une première commission dite, commission d'évaluation préalable, est chargée de préparer les éléments dont aura besoin une seconde commission, dite commission de fixation de l'impôt, qui fixe définitivement le montant de la cote de chaque contribuable.

La commission d'évaluation préalable comprend le maire de la commune président et un nombre de membres fixé par l'administration, en tenant compte des diverses catégories de revenus. Ces membres sont en partie élus et en partie nommés, mais les membres nommés sont en nombre inférieur aux membres élus. Cette commission doit reviser soigneusement les déclarations et les travaux de l'assemblée communale, elle doit exiger tous les renseignements propres à l'éclairer. Les fonctionnaires sont en minorité dans cette commission, mais en réalité cela est assez peu important, étant donné que la commission ne fait que des propositions et ne fait que fournir des rensei-

gnements, il suffit que les fonctionnaires aient assez de diligence et d'activité pour forcer la commission à exiger toutes les justifications, afin d'envoyer à la commission de fixation de l'impôt des dossiers très complets.

Cette commission se compose d'un président commissaire du gouvernement et de membres en partie élus pour six ans, par la représentation du cercle, en partie nommés par l'administration, sans que ces derniers puissent dépasser la moitié des membres élus. Le président jouit des pouvoirs les plus absolus, c'est lui qui vérifie les déclarations, les travaux de la commission d'évaluation préalable. Il peut exiger le concours des fonctionnaires de tous ordres qui sont tenus de répondre à ses demandes et de lui fournir tous les documents dont il peut avoir besoin. Il peut citer les contribuables devant lui pour discuter les renseignements qu'il possède. Il réserve les propositions de la commission d'évaluation qui ne lui paraissent pas acceptables. Il peut se faire adjoindre des fonctionnaires qui ont alors voix consultative aux séances de la commission. Si une déclaration est refusée, le contribuable est invité à fournir ses observations dans un délai de deux semaines, faute de quoi la commission procède à une véritable enquête par voie de témoins et d'experts. Enfin le président donne avis à chaque contribuable du taux de l'impôt auquel il a été assujéti. On le voit, si les fonctionnaires sont encore en minorité dans cette commission, on peut cependant affirmer qu'ils font la loi; le président, étant

donnés les pouvoirs qu'il possède dicte les résolutions de l'assemblée. En admettant que la commission n'accepte pas ses conclusions il possède concurremment avec le contribuable le droit d'en appeler devant la commission d'appel. Le délai d'appel est de quatre semaines.

La commission d'appel est présidée encore par un commissaire du gouvernement et se compose de membres en partie nommés, en partie élus par le conseil provincial dans les mêmes proportions que pour la commission de fixation de l'impôt. Cette commission d'appel et son président possèdent les mêmes pouvoirs que la commission de fixation de l'impôt. Le président a le droit d'en appeler devant le tribunal administratif supérieur qui juge définitivement en séance non publique et sans entendre le contribuable. Enfin, la haute surveillance appartient au ministre des finances.

En cas de fausse déclaration, le contribuable est passible d'une amende égale de quatre à dix fois le montant de l'impôt dont le Trésor est frustré; sans que l'amende puisse être inférieure à cent marks. Elle est réduite de 20 à 100 marks si la déclaration est fausse, sans intention de fraude. Tout contribuable qui refuse de donner des renseignements ou en donne d'incomplets ou d'inexacts, est passible d'une amende de 300 marks au maximum. Sont punis d'une amende de 1500 marks et de trois mois de prison les membres des commissions qui ont manqué au secret professionnel ; les premières peines restent du

ressort des employés de l'administration, tandis que les dernières sont soumises aux règles de la procédure pénale judiciaire.

Tel est le mécanisme assez compliqué de l'assiette. Ce qui frappe surtout, c'est l'importance des droits que possède l'administration qui a le droit de procéder à une véritable inquisition allant jusqu'à pouvoir, dans certains cas, faire évaluer la fortune du contribuable par voie d'experts. De pareilles mesures ont été supportées en Prusse, où la discipline est tellement entrée dans les mœurs, que cette prépondérance de l'administration n'est faite pour étonner personne, mais il est permis de douter qu'introduites en France ces mesures ne soulèvent pas un tollé général.

§ IV. — *L'assiette en Italie*

Quoique l'Italie n'ait pas adopté l'impôt global sur le revenu, il nous paraît cependant intéressant d'étudier l'assiette de son impôt cédulaire, afin de pouvoir comparer les deux principes en toute connaissance de cause, et voir s'il n'y aurait pas avantage à adopter, pour faciliter l'assiette, le système de l'impôt cédulaire.

Pour étudier complètement l'assiette de l'impôt italien, il convient d'abord de mettre à part les revenus dont l'impôt est perçu par voie de retenue directe au moment du

paiement soit : les traitements, pensions, rentes fixes personnelles à la charge du Trésor ; les revenus provenant des titres de rente d'Etat nominatifs ou au porteur ; les sommes payées par l'Etat aux numéros gagnants des loteries ; les primes des emprunts faits par l'Etat ou pour le compte de l'Etat tant dans le royaume qu'à l'étranger. Pour tous ces revenus, il n'y a aucune réduction, sauf celle des 15/40^e sur le traitement des fonctionnaires (cédule D).

Pour les autres revenus, l'assiette est établie au moyen de la déclaration du contribuable combinée avec la taxation d'office.

Tout contribuable est tenu de faire la déclaration de son revenu, ainsi que de celui de sa femme, de ses enfants et de ses pupilles. La déclaration doit contenir les noms, prénoms, le domicile du contribuable et doit être datée. Pour les sociétés, elle doit indiquer le siège social et la raison sociale. Elle est faite dans la commune où l'impôt est dû, et l'impôt est dû là où le contribuable a son domicile et la société son siège social ; pour l'étranger, au lieu de sa principale habitation et, à défaut, là où le revenu est perçu dû ou payé. S'il y a plusieurs établissements, une seule déclaration doit être faite dans la commune où se trouve le principal établissement. Les sociétés en nom collectif sont considérées comme un contribuable unique, sauf la solidarité de paiement entre associés. L'année financière se terminant le 30 juin, les déclarations doivent être fournies du 1^{er} au 31 juillet ; elles portent sur les revenus de la dernière année écoulée.

Pour les particuliers ayant des revenus dans les cédulés B et C, la déclaration est faite de deux ans en deux ans et basée sur la moyenne des revenus des deux années précédentes, mais pour la deuxième année, le contribuable ou l'agent du fisc peuvent dénoncer cette sorte d'abonnement et demander la rectification du revenu imposable. On le voit, cet abonnement n'est pas identique à l'abonnement anglais. D'abord il n'est pas facultatif comme en Angleterre, ensuite il ne comporte pas de droit supplémentaire, enfin une modification du revenu dûment justifiée suffit pour le faire tomber. Les sociétés qui ne sont pas tenues par leurs statuts de faire des bilans semestriels peuvent évaluer leurs revenus en se basant sur l'année solaire et non sur l'année financière.

La déclaration doit distinguer : 1° les revenus provenant de créances hypothécaires ou chirographaires, ou d'autres titres ayant un caractère permanent ; 2° ceux d'une durée temporaire mais indépendants du travail de l'homme ; 3° ceux qui proviennent de l'industrie ou du commerce ; 4° les produits même éventuels dérivant d'offres spontanées faites en échange de quelque service ou ministère que ce soit ; 5° enfin elle doit mentionner les revenus dont l'impôt est perçu par la voie de retenue directe, ainsi que les déductions auxquelles a droit le contribuable. Pour les revenus qui prennent naissance après le 30 juin, on doit en faire la déclaration dans le délai de six mois pour les revenus incertains, et dans le délai d'un

mois pour les revenus fixes ; ils font l'objet de rôles supplémentaires. Réciproquement si un contribuable peut prouver l'extinction de ses revenus, il y a lieu à décharge.

On le voit, ces règles sont très différentes de celles de l'*Income tax*. Les Anglais, soucieux de laisser dans l'ignorance le chiffre total de la fortune du contribuable, ont imaginé des formules distinctes suivant les cédulas. Ici, il n'en est pas de même, la même formule doit comprendre tous les revenus. Cette différence provient de ce qu'en Angleterre l'impôt est perçu là où le revenu se produit, tandis qu'en Italie, il est perçu au domicile du contribuable. En Italie, on va même jusqu'à exiger la déclaration des revenus dont l'impôt est perçu par voie de retenue directe. C'est une mesure purement vexatoire et que rien ne justifie ; le Trésor n'a rien à y gagner puisqu'il est toujours sûr de percevoir l'impôt auquel sont soumis ces revenus, et le contribuable n'a rien à y gagner non plus puisque ces revenus ne rentrent pas dans le calcul des exemptions et que l'impôt auquel ils sont assujettis n'est jamais remboursé.

C'est là une mesure parfaitement inconséquente dans un impôt cédulaire, la déclaration globale étant la caractéristique de l'impôt global, ne se comprend pas avec un autre système.

Le contribuable ayant fait sa déclaration dans les délais légaux doit la faire parvenir à l'agent des Contributions directes. Celui-ci centralise les déclarations et rectifie les évaluations faites par les contribuables, il avertit ensuite les

intéressés des rectifications qu'il a faites, ainsi que ceux qui ont omis de faire une déclaration et qui sont imposés d'office. Afin de faciliter leur travail de rectification, la loi confère aux agents des pouvoirs très étendus ; ils peuvent requérir des officiers publics tous les documents susceptibles de les éclairer ; ils peuvent citer devant eux le contribuable et l'obliger à prouver sa déclaration, ils peuvent même pénétrer dans les locaux du commerce et de l'industrie et vérifier les livres des sociétés et compagnies.

Une fois les revenus déterminés, les agents en dressent un tableau qui est porté à la connaissance des contribuables par voie de dépôt à la mairie pendant 20 jours. Ceux qui ont encore des observations à présenter agissent alors par voie contentieuse. Ils s'adressent à une commission de première instance qui siège dans chaque arrondissement. Cette commission se compose d'un président nommé par l'intendant des finances et de quatre membres élus pour deux ans par les délégués des conseils municipaux, elle juge toutes les déclarations qui doivent être individuelles, motivées et établies sur timbre. L'agent des Contributions est admis à ses séances et le contribuable est convoqué s'il a manifesté le désir de présenter des observations orales. Cette commission a toute latitude pour modifier les bases de l'impôt.

Dans les vingt jours de la notification de son jugement, le contribuable ou l'agent peuvent en appeler devant la Commission provinciale qui constitue une juridiction supé-

rieure. Cette commission se compose d'un président nommé par le Préfet et de quatre membres dont l'un est désigné par le Conseil provincial, un par la Chambre de commerce, les deux autres par l'administration des Contributions directes ; elle a les mêmes pouvoirs que la commission de première instance et juge en dernier ressort tout ce qui est question de fait ; si c'est une question de droit qui est en jeu, on peut en appeler dans les vingt jours de la notification du jugement devant la Commission centrale qui siège au Ministère des Finances. Cette commission se compose d'un président, de deux vice-présidents et de neuf membres tous désignés par le Ministre des Finances. Les revenus sont alors définitivement établis à la date du 15 novembre et l'agent des Contributions directes procède à la confection des rôles après les avoir inscrits sur la matrice.

Le 15 décembre au plus tard, les rôles sont adressés à l'Intendant des finances, qui les vérifie, les soumet à l'homologation du Préfet et les renvoie aux Maires, pour être publiés et remis entre les mains du percepteur. Les 1^{er} mai, juillet, septembre et novembre, on peut émettre des rôles supplémentaires comprenant : 1^o Les revenus omis dans les rôles généraux ; 2^o Les revenus déclarés ou taxés d'office qui n'ont pris naissance qu'après le 30 juin ; 3^o Les revenus qu'il n'a pas été possible de comprendre dans les rôles généraux par suite de réclamation ou de jugement. Les omissions ne peuvent être rétablies que pour l'année courante et les deux années antérieures. Les

omissions des années précédentes sont prescrites au profit du contribuable.

Dès que les rôles sont publiés, le contribuable est encore admis à faire certaines réclamations dans les six mois, et devant des juridictions différentes, suivant l'objet de la réclamation : 1° Devant l'intendant des finances pour défaut de notification des listes ou erreur matérielle ; 2° Devant l'intendant ou le ministre des finances en cas de double imposition ; 3° Devant la commission de première instance, si le contribuable n'ayant fait aucune déclaration, à cause de l'extinction de son revenu, a cependant été taxé sur les bases de l'année antérieure. Les décisions rendues sur ces divers sujets, sont susceptibles d'appel devant les juridictions ordinaires et n'ont pas d'effet suspensif.

Toutes ces règles qui régissent l'assiette de l'impôt italien, sont beaucoup moins libérales que les règles de l'*Income tax*. Ce qui domine ici, c'est le pouvoir de l'administration ; tandis qu'en Angleterre, le droit de demander au contribuable la preuve de sa déclaration et de l'établir par tous les moyens pratiques, appartient aux commissions seulement, ici le même droit appartient à l'agent des Contributions directes. De plus, les commissions elles-mêmes sont moins libérales ; alors qu'en Angleterre, le gouvernement n'a aucune influence sur la nomination de ses membres, en Italie, le gouvernement désigne directement ou par ses délégués, le président dans la commission

de première instance, le président et deux membres sur quatre, soit la majorité, dans la commission provinciale, enfin tous les membres de la commission centrale. Les agents locaux n'ont donc qu'un pouvoir très limité puisqu'il se réduit au jugement des déclarations, et en outre que leurs décisions sont susceptibles d'appel devant un tribunal supérieur, où domine l'élément administratif.

Enfin, nous ne trouvons plus en Italie, ces précautions minutieuses prises par les Anglais pour assurer le secret des opérations. Sans doute, les agents sont tenus au secret professionnel ; mais il n'y a aucune institution analogue aux commissaires spéciaux assermentés et payés à qui peuvent s'adresser les contribuables désireux de conserver sur leurs affaires le secret le plus rigoureux, ici, les agents locaux, connaissent de toutes les réclamations sans en excepter aucune. C'est donc avec beaucoup moins de libéralisme qu'en Angleterre, que sont établies les règles de l'assiette, et cela afin de rendre l'impôt plus productif en rendant la fraude impossible. Le gouvernement italien n'y est cependant pas parvenu, car en même temps qu'il établissait ces règles étroites, il laissait à la fraude la porte grande ouverte avec son système de réductions.

§ V. — *Le capital base de l'assiette*

En étudiant la matière imposable, nous avons vu que dans certaines nations l'impôt sur le capital constituait un système d'assiette, nous allons étudier le fonctionnement de ce procédé dans les Pays-Bas.

L'impôt sur le capital frappe la fortune d'après sa valeur vénale ; sont atteints, les propriétés bâties et non bâties, les effets publics, les actions et obligations, les créances hypothécaires, les lettres de change, les machines et outils des usines et ateliers, les bestiaux et instruments agricoles, les vaisseaux, les denrées, les chevaux et voitures, l'usufruitier est imposé d'après les quatre cinquièmes de la valeur de sa propriété, l'emphytéote est considéré comme étant propriétaire. Sont seuls exemptés les meubles meublants, bijoux, objets d'art, les polices d'assurance sur la vie non échues, les rentes viagères et pensions, les biens dont on n'est que nu-propriétaire, les titres de rentes ; appointements non échus.

Les propriétés bâties et non bâties sont évaluées à vingt fois le montant du revenu imposable. Il en est de même des rentes foncières diverses (emphytéose, taux immuables, dîmes, etc). Le contribuable aura la faculté de faire estimer ses immeubles d'après leur valeur vénale. Les autres capitaux imposables sont calculés soit d'après leur

montant (rentes, actions, créances hypothécaires), soit d'après leur valeur vénale eu égard à leur destination (vaisseaux, instruments agricoles, machines). On déduit de ce capital, le montant des dettes, ainsi qu'une somme égale à vingt fois le montant des rentes viagères, des frais de subsistance, de logement, supportés par le contribuable.

L'impôt est global et progressif avec exemption à la base, les fortunes inférieures à 13.000 florins sont exemptées. De 13.000 à 13.999 florins l'impôt est de 2 florins ; il est de 4 florins pour les fortunes de 14.000 à 14.999 florins ; pour celles de 15.000 à 200.000 florins on déduit 10.000 florins et pour le surplus la taxe est de 1 fr. 25 pour 1.000 florins. Au-dessus de 200.000 florins, il est perçu un droit fixe de 237 fl. 50 et un droit supplémentaire de 2 florins pour 1.000 sur le surplus de 200.000 florins.

Telle est la progression adoptée : de 0.154 pour mille sur une fortune de 13.000 florins (27.300 fr.), le taux s'élève à 1.35 pour mille sur une fortune de 250.000 florins (525.000 fr.) en passant par les intermédiaires suivants : 0.285 0/00 sur 14.000 florins (29.400 fr.) et 1.16 0/00 sur une fortune de 150.000 florins (315.000 fr.).

La progression n'est pas très considérable, mais ce qu'il y a lieu de remarquer surtout c'est le traitement favorable dont bénéficient les propriétaires fonciers. On suppose en effet que leurs propriétés leur rapportent 5 0/0, ce qui est

un taux manifestement élevé, il est certain que peu de propriétés ont un pareil rapport. Où la différence de traitement se fait surtout sentir c'est lorsqu'on évalue les autres propriétés (créances, rentes, machines), non d'après un taux de capitalisation uniforme, mais d'après leur valeur vénale. Or, il est certain que les placements de 5 0/0 n'existent pas en cette matière et qu'un placement de 4 0/0 est déjà considéré comme étant extraordinaire; en conséquence un propriétaire foncier ayant 3.000 francs de revenus sera taxé pour une fortune de 60.000, alors qu'un actionnaire de société anonyme ayant la même fortune n'aura en réalité que 2.400 fr. de revenus et payera cependant le même impôt. Les propriétaires fonciers conservent bien, il est vrai, le droit d'estimer leurs immeubles d'après leur valeur vénale, mais il est peu probable qu'ils usent de cette faculté dont le résultat le plus clair serait en réalité de leur faire payer un impôt supérieur.

C'est là d'ailleurs le grave inconvénient de tout impôt sur le capital. Il est matériellement impossible d'indiquer un taux de capitalisation qui soit uniforme, et qui soit juste, étant donnée l'extrême variabilité de ce taux. De plus il n'est pas question de faire payer l'impôt sur le capital au lieu de le faire payer sur le revenu. Pourquoi alors se lancer dans des difficultés inutiles, et puisque l'on connaît le revenu foncier et qu'en définitive on veut que ce soit ce revenu qui paye l'impôt, pourquoi ne pas le percevoir sur ce revenu directement au lieu de chercher à le capitaliser,

ce qui donnera fatalement des résultats très aléatoires étant donnée l'absence de base mathématique pour fixer le taux de capitalisation ?

A côté de l'impôt sur la fortune, fonctionne en Hollande un impôt sur le revenu, dont le but principal est de frapper les revenus professionnels, et autres revenus. C'est un impôt complémentaire destiné à atteindre les revenus qui n'ont pas été touchés par l'impôt sur la fortune.

Le revenu net est seul taxé, on déduit donc les pertes, les dettes et charges du contribuable, l'intérêt des capitaux employés pour l'exercice du commerce ou de l'industrie, les frais d'exploitation. Si le contribuable n'est pas soumis à l'impôt sur la fortune, on augmente son revenu annuel de 40 florins par 1.000 florins de fortune. Les revenus imposables fixes sont taxés d'après leur montant au début de l'année, les revenus variables d'après la moyenne des trois dernières années.

L'impôt est progressif, de plus il y a une distinction des contribuables en quatre catégories : 1° Ceux qui ne payent pas l'impôt sur la fortune ; 2° Ceux qui sont assujettis à cet impôt ; 3° Les commis-voyageurs étrangers prenant des ordres dans le royaume ; 4° Toutes les autres personnes physiques et morales.

Le revenu net des premiers n'est atteint qu'à partir de 650 florins, pour ce chiffre la taxe n'est que de un

florin, de 2 florins pour les revenus de 700 à 750 florins;

2 fl. 75 — — 750 à 800 —

3 fl. 50 — — 800 à 850 —

4 fl. 25 — — 850 à 900 —

et ainsi de suite à raison de 0 fl. 75 par chaque cinquantaine de florins, jusqu'à 1500 florins. Pour les revenus supérieurs à 1.500 florins et inférieurs à 8.200, il y a un droit fixe de 14 florins et en outre un droit de 2 fl. $\%$. Au dessus de 8.200 florins, il y a un droit fixe de 148 florins et un droit de 3 fl. 20 $\%$.

Ceux qui payent un impôt sur la fortune, sont soumis à un régime analogue au précédent, toutefois le revenu est imposable à partir de 250 florins, au lieu de 650. Les contribuables de la troisième catégorie payent une taxe fixe de quinze florins par exercice. Enfin les contribuables de la quatrième catégorie, tous assujettis à une taxe proportionnelle de 2 fl. 50 par fraction complète de 100 florins.

Ce taux, largement progressif, a en outre un résultat important, celui d'opérer une exemption plus large des petits revenus et surtout d'établir une discrimination importante du revenu, par suite du faible taux auquel sont imposés les revenus provenant du travail seul. La discrimination est beaucoup plus importante qu'en Prusse, et cela provient de ce qu'elle s'opère par l'impôt sur le revenu, au lieu de s'opérer par l'impôt sur le capital; cela provient également de ce que les deux impôts sont pro-

gressifs, tandis que l'impôt prussien sur le capital est proportionnel.

La base de l'assiette est la déclaration révisée par une commission administrative, lorsque le revenu consiste en un traitement fixe, ou lorsque l'année précédente la taxe était établie sur un revenu supérieur à 2.000 florins. Pour les autres contribuables, la déclaration est révisée par un collège de répartiteurs. En cas de défaut de déclaration, le contribuable est taxé d'office.

Tel est le système financier adopté dans les Pays-Bas. Il a surtout l'inconvénient d'établir une taxe sur le capital et de faire de cette taxe le rouage principal de tout le système ; un impôt sur le capital est toujours difficile à établir par suite des difficultés considérables qui s'opposent à une connaissance exacte de la fortune de chacun. Dans un très grand nombre de cas, en effet, on ne peut évaluer le capital qu'en prenant le revenu pour base. On peut commettre une première erreur en prenant une base inexacte, erreur qui se multiplie encore lorsqu'on capitalise ce revenu. Le taux de capitalisation peut lui-même être faux, de telle sorte qu'en définitive l'impôt frappe un capital plus ou moins hypothétique au lieu de frapper un capital réel. Le résultat de ces erreurs est alors d'autant plus considérable que le chiffre de l'impôt est plus élevé.

En somme on établit l'impôt sur le capital afin d'avoir une assiette préférable, et c'est le contraire qui se produit. Le capital n'est pas mieux connu que le revenu, il l'est

même moins, on est obligé d'exiger la déclaration pour l'un comme pour l'autre, des lors, puisqu'en définitive on veut frapper le revenu, il est plus simple de s'adresser à lui sans aucun intermédiaire. La difficulté, il est vrai, réside en ce qu'on est obligé pour le revenu foncier d'établir une présomption légale, mais on n'évite nullement cette difficulté avec l'impôt sur le capital puisque l'on est obligé de présumer un taux de capitalisation, ce qui est une présomption beaucoup plus grave, et qu'il est surtout difficile d'établir avec assez d'exactitude.

L'impôt sur le revenu doit donc toujours être assis sur le revenu, c'est logique d'abord, et ensuite on a ainsi beaucoup plus de chances d'approcher de la justice idéale, en même temps qu'on facilite singulièrement l'établissement de l'impôt.

§ VI. — *Théorie générale de l'assiette.*

Mais même en adoptant l'impôt sur le revenu, on peut avoir le choix entre les différents procédés adoptés tant en Italie qu'en Prusse ou en Angleterre. Ce qui ressort *a priori* de l'étude que nous avons faite de ces différentes législations, c'est la nécessité absolue de la déclaration du contribuable. Quelque soit le système adopté, que l'impôt soit cédulaire ou global, qu'il soit perçu au domicile du

contribuable ou bien là où le revenu se produit, la déclaration est toujours nécessaire, au moins pour une certaine catégorie de revenus, sinon pour tous; il n'y a aucune autre base possible.

Etant donc admise la nécessité de la déclaration, ce qui importe, c'est d'en réduire l'importance autant que possible et d'en assurer la vérification. Sous ce dernier rapport, la Prusse nous semble bien avoir atteint le maximum des mesures coercitives que peut prendre un gouvernement, l'Angleterre au contraire semble avoir pris à tâche d'éviter toute inquisition même déguisée, et cependant, malgré cela, il est permis de croire que la fraude n'est pas plus considérable en Angleterre qu'en Prusse, et qu'elle l'est peut-être moins.

La déclaration en effet n'est exigée que dans le cas où elle est absolument indispensable. Toutes les fois que le fisc peut saisir ou connaître le revenu sans que le contribuable intervienne la déclaration n'est plus nécessaire. Elle ne le devient qu'au cas où le contribuable voudrait bénéficier des exemptions prévues au sujet du taux, mais alors la vérification de ces déclarations devient singulièrement plus facile, l'impôt étant perçu dans certaines cédules par voie de retenue d'office, et justement, dans les cédules où le revenu est le plus facilement dissimulable, il est plus facile aux agents de l'assiette d'établir la fausseté des déclarations, car ils peuvent avoir des renseignements d'une précision absolue. Restent les revenus du commerce, de

l'industrie et des professions libérales. Or, en Angleterre il y a justement pour les saisir une institution excellente, celle des Commissaires spéciaux assermentés, véritables fonctionnaires de l'Etat, tenus au secret le plus rigoureux, ils peuvent être investis de pouvoirs très étendus, pouvoirs que l'on ne pourrait sans inconvénient confier à une commission locale. Ces commissaires peuvent visiter les locaux où le contribuable exerce sa profession, ils peuvent se faire présenter les livres de commerce, etc. Afin d'éviter les exagérations que pourrait entraîner un esprit trop fiscal, le contribuable a le droit de réclamer, et en dernier ressort sa réclamation est jugée par les tribunaux ordinaires qui offrent bien toutes les garanties d'indépendance désirables.

En somme, tout le système de l'assiette de l'*Income tax* repose sur la tenue d'un répertoire, assez analogue au répertoire que possède l'administration française de l'Enregistrement. Ce répertoire est en quelque sorte un livre de compte courant, où chaque contribuable a son folio, sur lequel sont inscrites les différentes opérations qu'il fait et qui peuvent modifier son revenu. Ce répertoire est complété par une institution qui s'y rattache étroitement, nous voulons parler des renvois. Le contribuable peut faire en effet différentes opérations en dehors de son domicile, opérations qu'ignore ainsi nécessairement l'agent local ; pour éviter ces erreurs, l'agent du lieu où s'effectue l'opération doit en avertir immédiatement l'agent

du domicile du contribuable, qui peut ainsi tenir son répertoire au courant. De plus, en obligeant les officiers ministériels, notaires, agents de change, greffiers, etc., à envoyer périodiquement au service de l'assiette les renseignements qui peuvent l'intéresser, on aurait là un ensemble d'informations qui faciliterait considérablement le service de l'assiette, sans que le contribuable se doute presque de l'inquisition dont il est l'objet et sans amener les vexations de l'impôt prussien. Muni de ces renseignements, que viendrait compléter l'établissement d'un cadastre pour le revenu foncier, le contrôleur pourrait intervenir utilement dans les délibérations des différentes commissions, et on pourrait alors laisser la compétence aux tribunaux judiciaires, afin de sauvegarder autant que possible les droits du contribuable.

Mais il est évident que pour arriver à ces résultats, il faudrait nécessairement multiplier le nombre des contrôleurs de façon qu'ils puissent surveiller les contribuables et leur mouvement de fortune. Dans ces conditions, rigoureuses, il nous paraît qu'il n'y aurait aucune difficulté à admettre la déclaration globale puisqu'en définitive il faut toujours adopter une déclaration au moins partielle. Il est évident toutefois, que ce n'est qu'au bout de plusieurs années que l'on pourrait avoir un répertoire donnant très exactement la situation du contribuable. En attendant il y aurait certainement lieu d'adopter des dispositions transitoires, plus rigoureuses et plus inquisitives, à moins que

l'on ne consente à accepter pendant ce laps de temps un rendement inférieur. Le moyen qui semble préférable pour éviter ces déficits du début, consisterait à élever légèrement le taux, et de le rabaisser au fur et à mesure que le rendement deviendrait plus considérable et la fraude plus restreinte.

C'est là évidemment un procédé qui paraît fort injuste, car il consiste à faire payer aux contribuables honnêtes ou pour être plus exacts, à ceux qui sont obligés d'être honnêtes, la part de ceux qui ne le sont pas. Mais il n'y a pas d'autre procédé ; celui qui consisterait à établir des mesures d'inquisitions rigoureuses, aurait pour résultat de rendre l'impôt absolument impopulaire et peut-être d'amener sa suppression, c'est d'ailleurs ce qui s'est produit en Angleterre, lors du premier établissement de l'*Income tax*.

Pour le revenu foncier, nous avons dit que la base de vérification des déclarations consistait dans l'établissement du cadastre. C'est exact, mais pour que cette base conserve une valeur quelconque, il est nécessaire de la reviser sinon très fréquemment, du moins à des intervalles assez rapprochés pour que l'on puisse suivre de près les modifications qui surgissent dans la valeur des propriétés. D'autre part, la propriété bâtie changeant de valeur plus facilement que la propriété non bâtie, il convient de reviser la première plus souvent que la seconde. En adoptant une revision qui aurait lieu tous les cinq ans pour

l'une et tous les vingt ans pour l'autre, il nous semble que l'on suivrait d'assez près la réalité, pour que l'imposition n'ait pas un caractère d'injustice trop considérable. D'autre part, l'impôt sur le revenu devant être évidemment un impôt de quotité, si on veut lui conserver tous ses avantages, nous n'aurons plus ces questions de péréquation qui sont une des grosses difficultés de l'impôt foncier tel qu'il existe actuellement en France.

Enfin il nous reste à examiner une catégorie de biens, qui ne peuvent entrer dans le procédé d'assiette que nous venons de voir, nous voulons parler des capitaux improductifs de revenu. Pour ces biens, nous ne serions pas éloignés d'être partisans d'une taxe sur le capital. Il est impossible, en effet, de les assimiler aux autres biens, on peut, il est vrai, leur attribuer un revenu quelconque, mais c'est là, nécessairement, une opération arbitraire. Dès lors, il est beaucoup plus logique, en même temps qu'il est plus juste, de les taxer directement, d'après leur valeur en capital, qui est toujours très facilement connue. On aurait ainsi parallèlement à l'impôt sur le revenu, une sorte de taxe assimilée sur les capitaux improductifs, capitaux qu'il est difficile de saisir autrement.

Nous connaissons maintenant le revenu du contribuable dans toute sa rigueur et aussi exactement qu'il est possible, un terme seul nous manque pour établir la formule, qui permet de connaître la quote part de contribution due par chaque contribuable, c'est le taux à appliquer au revenu ainsi connu.

CHAPITRE IV.

Taux de l'impôt

Section I. — THÉORIE GÉNÉRALE DU TAUX

§ I. — *Taux proportionnel et Taux progressif.*

La nature du taux qu'il convient d'appliquer à l'impôt sur le revenu est certainement une des questions les plus discutées.

On peut en effet songer à établir deux taux différents : le taux proportionnel et le taux progressif. Le premier reste toujours identique à lui-même quelque soit l'importance du revenu taxé. Le second au contraire est variable et croît suivant l'importance de ce même revenu.

On doit toujours établir des charges qui soient proportionnelles au revenu du contribuable. Or, certains estiment que pour atteindre ce but, le meilleur moyen consiste à

employer un taux proportionnel pour chacune des taxes prises en particulier et qu'ainsi chaque élément de l'impôt étant proportionnel, le total doit l'être lui-même.

D'autres pensent au contraire que chacun des éléments n'étant pas et ne pouvant pas être proportionnels, la proportionnalité générale est détruite de ce fait, et pour le rétablir proposent d'appliquer le taux progressif à certaines taxes pour compenser l'absence de proportionnalité qui existe chez les autres.

En somme, tous sont d'accord sur le but qu'il s'agit de poursuivre, tous recherchent la proportionnalité générale de l'impôt et ne se séparent qu'au sujet des moyens qu'il s'agit d'employer pour l'obtenir.

On voit dès lors que nous laissons complètement de côté la théorie de l'impôt progressif dit : « de nivellement ». Certains systèmes ont vu en effet dans l'impôt progressif, non pas un moyen d'arriver à la proportionnalité générale des charges fiscales, mais un moyen d'obtenir l'égalisation des fortunes, ce qui est complètement différent. Il est clair qu'en établissant une progression simplement arithmétique, on arrive à absorber rapidement le total du revenu du contribuable, de sorte que celui-ci, obligé de subvenir à ses subsistances et à ses dépenses ordinaires au moyen de ressources prises sur son capital, ce capital est réduit nécessairement et ramené peu à peu à des proportions moins considérables.

Il est évident que c'est là un procédé qui *a priori* paraît

très simple pour améliorer la société actuelle. Mais ce n'est pas la question. Nous n'avons pas à apprécier la valeur de l'état social tel qu'il existe actuellement, ni à rechercher quels pourraient être les meilleurs moyens de l'améliorer, nous avons seulement à rechercher quels sont les meilleurs procédés pour établir la justice fiscale dans le régime actuel. Si on a bien soin d'établir cette différence, la plupart de ces arguments que l'on fait valoir contre l'impôt progressif tombent de ce fait.

C'est ainsi que beaucoup d'adversaires de l'impôt progressif se basent pour le combattre sur des progressions qu'ils établissent eux-mêmes, et qu'ils établissent d'après la théorie du nivellement ; il leur est alors facile de démontrer que la progressivité de l'impôt aboutit rapidement à la spoliation. M. Leroy Beaulieu par exemple imagine une progression qui, sans absorber jamais la totalité du revenu arriverait cependant à faire payer au contribuable jusqu'à 80 0/0 d'impôt ; raisonnant alors sur cet exemple il lui est facile de démontrer que l'impôt progressif est un moyen de spoliation et qu'il constitue une considérable injustice, mais il n'est nullement question d'établir une progression de cette importance. Raisonner ainsi, c'est, à proprement parler, raisonner dans le vide. Il s'agit d'introduire dans un système fiscal où dominant les impôts indirects, un impôt à taux progressif pour compenser le manque de proportionnalité qui résulte de ces impôts indirects, il ne s'agit nullement d'établir un impôt unique ni de réformer l'état social.

Certains économistes, tout en distinguant la théorie sociale de la théorie fiscale, ont développé des considérations discutables. Ils ont voulu justifier la théorie de la progressivité en se basant sur une idée toute particulière, l'idée de sacrifice ; ce qui doit être proportionnel d'après eux, ce n'est pas l'impôt, c'est le sacrifice, or, si l'on adopte un taux proportionnel, le sacrifice ne l'est plus. Il est certain, disent-ils, qu'un contribuable qui a 20.000 francs de revenus peut payer plus facilement 2.000 francs d'impôts que ne peut payer 200 francs celui qui n'a que 2.000 fr. de revenus. Dès lors il est plus juste d'établir un taux progressif, de faire payer un peu moins au second et davantage au premier.

C'est la théorie adoptée par Montesquieu, lorsqu'il écrit : « La taxe était juste quoiqu'elle ne fut point proportionnelle : si elle ne suivait pas la proportion des biens, elle suivait la proportion des besoins. On jugea que chacun avait un nécessaire physique égal, que ce nécessaire physique ne devait point être taxé ; que l'utile venait ensuite et qu'il devait être taxé, mais moins que le superflu, que la grandeur de la taxe sur le superflu empêche le superflu. » (1)

C'est là une doctrine absolument fausse, et l'on comprend qu'en face d'elle, Proudhon ait qualifié l'impôt pro-

(1) Montesquieu, *Esprit des lois*.

gressif de bilboquet, c'est en effet de la sentimentalité pure, ce n'est pas de la justice ; le cas est analogue à celui du commerçant qui établirait deux séries de prix, l'une pour ses clients riches, l'autre pour ses clients peu fortunés, la première devant compenser la seconde, et informerait le public de sa manière de procéder. On peut facilement se faire une idée du peu d'importance des bénéfices que réaliserait ce commerçant, il en est de même de l'Etat. (1)

Cette théorie du sacrifice est même dangereuse, car elle dénature absolument le caractère de l'impôt, elle ne tend à rien moins qu'à provoquer dans le gouvernement du pays une modification profonde. L'impôt, en effet, n'est pas et ne doit pas être un sacrifice, c'est une dette de chaque citoyen et pas autre chose, si on admettait la théorie du sacrifice, il faudrait laisser à chacun la liberté de son sacrifice, en un mot, c'est l'impôt volontaire, car on ne peut songer à imposer un sacrifice à une classe de citoyens,

(1) Il est assez fréquent en réalité de voir des commerçants établir deux séries de prix pour la même marchandise afin d'établir une sorte de compensation entre leurs bénéfices, mais d'abord ils ne font pas cela dans un but humanitaire, et puis surtout, ils n'en informent pas le public, ayant grand soin au contraire de différencier leurs marchandises par des étiquettes plus ou moins erronées. Il est clair que s'ils avertissaient le public, comme le ferait l'Etat, que les marchandises cotées 2 fr. et 3 fr. par exemple, ne sont qu'un seul et même produit, ils ne trouveraient plus acquéreurs que pour la marchandise cotée au prix le plus faible.

c'est la pire des tyrannies, à moins toutefois qu'en compensation on accorde à ces citoyens certains avantages politiques ou autres, c'est-à-dire qu'il était parfaitement inutile de supprimer les privilèges en 1789 pour les rétablir un siècle plus tard. C'est cependant une conséquence immédiate de la théorie du sacrifice.

Toutefois, si on étudie la législation comparée, on voit qu'à l'exception de l'Italie et de l'Autriche qui ont adopté l'impôt cédulaire proprement dit, tous les grands Etats européens qui pratiquent l'impôt sur le revenu, lui ont donné un taux progressif, et tous ont une tendance à accroître de plus en plus l'importance de la progressivité dans leur système fiscal.

C'est ainsi que par sa réforme de 1893, la Prusse a établi un impôt nettement progressif et que la plupart des Etats Allemands ont suivi son exemple.

Mais c'est surtout en Angleterre que le taux progressif s'est imposé de lui-même pour ainsi dire.

Nous avons vu dans un chapitre précédent quelles étaient les réductions opérées et comment elles rendaient l'impôt global, de cédulaire qu'il était. Or, si nous nous plaçons au point de vue du taux pour en apprécier les conséquences, nous voyons également qu'elles sont très caractéristiques sous le rapport de la progressivité.

Les revenus supérieurs à 700 livres sont soumis au taux uniforme de 3 %.

Les revenus de 700 liv. (17.500 f.) paieront 20 liv. (525 f.) soit 3 %

—	650	16.250	—	17,4	435	—	2,67
—	550	13.750	—	12,9	322,50	—	2,34
—	450	11.250	—	9	225	—	2
—	350	8.750	—	6 1/3	158,35	—	1,80
—	300	7.500	—	4,7	117,50	—	1,57
—	250	6.250	—	3	75	—	1,20
—	200	5.000	—	1 1/3	33,35	—	0,66
—	161	4.025	—	1/3	8,35	—	0,20

Pour établir ces bases, nous avons supposé que l'*Income tax* était établi au taux de 3 %, mais quelque soit le taux, il est évident que la progression existe toujours, car c'est bien un impôt progressif et non un impôt proportionnel, que celui qui soumet au régime de la progressivité, tous les revenus inférieurs à 17.500 francs, or, on peut affirmer que la grande majorité des contribuables, est dans ce cas.

Ce qu'il y a de plus curieux, c'est que l'Angleterre n'est pas arrivé à ce résultat dès le début. En 1842, le législateur avait parfaitement établi un impôt proportionnel, et ce n'est qu'après une longue expérience que cet impôt s'est transformé et qu'il est devenu progressif, en même temps qu'il devenait global, de cédulaire qu'il était. Nous donnons dans un tableau le résumé de ces nombreuses étapes.

IMPOT FRAPPANT AU TAUX DE 3 0/0 LES REVENUS DE															
DATES	LIMITES de RÉFORMES	5.000 fr.		6.250 fr.		8.750 fr.		11.250 fr.		13.750 fr.		16.250 fr.		17.500 fr.	
		Montant de l'Impôt	Taux réel	Montant de l'Impôt	Taux réel	Montant de l'Impôt	Taux réel	Montant de l'Impôt	Taux réel	Montant de l'Impôt	Taux réel	Montant de l'Impôt	Taux réel	Montant de l'Impôt	Taux réel
	FR. C.	FR. C.	0/0	FR. C.	0/0	FR. C.	0/0	FR. C.	0/0	FR. C.	0/0	FR. C.	0/0	FR. C.	0/0
1864	2.500 »	114 »	2.28 »	497.50	3 »	247.50	3 »	337.50	3 »	412.50	3 »	487.50	3 »	525 »	3 »
1873	2.500 »	90 »	1.80 »	427.50	2.04 »	247.50	3 »	337.50	3 »	412.50	3 »	487.50	3 »	525 »	3 »
1885	3.750 »	60 »	1.20 »	97.50	1.56 »	162.50	4.85 »	337.50	3 »	412.50	3 »	487.50	3 »	525 »	3 »
1895	3.750 »	30 »	0.60 »	69.50	1.08 »	132.50	4.51 »	262.50	2.33 »	412.50	3 »	487.50	3 »	525 »	3 »
1898	4.000 »	30 »	0.60 »	67.50	1.08 »	132.50	4.51 »	225 »	2 »	322.50	2.34 »	435 »	2.67 »	525 »	3 »

Ces indications nous prouvent qu'à son début, l'*Income tax* était bien proportionnel, puisque seuls les revenus inférieurs à 5.000 francs, bénéficiaient d'une réduction, assez faible si on la compare à celle dont ils bénéficient aujourd'hui et que ce n'est que peu à peu que l'*Income tax* a fait son évolution, évolution qu'il n'a probablement pas encore terminée.

C'est qu'en effet la théorie de la progressivité repose sur autre chose que sur une idée de vague sentimentalité, elle s'appuie sur l'idée de proportionnalité elle-même. Pour que le contribuable paye à l'Etat une somme proportionnelle à son revenu, il faut nécessairement qu'une des taxes qu'il doit payer ait un taux progressif, et cela parce que certaines autres ne sont pas proportionnelles et pour mieux dire sont progressives à rebours.

Si l'on jette un coup d'œil sur les budgets des différents Etats, on remarque que tous donnent aux impôts indirects une part prépondérante dans les ressources prévues, or, c'est un lieu commun aujourd'hui de dire que les impôts indirects, principalement les taxes de consommation, ne sont pas proportionnels au revenu. Ce n'est pas parce qu'un contribuable aura 20.000 francs de revenu, qu'il consommera dix fois plus de sel, de sucre, etc. que celui qui n'aura que 2.000 francs de revenu. Dès lors, il est de toute équité de compenser cette progressivité à rebours par une autre totalement opposée. M. Cauwès, nous semble avoir exactement défini la situation lorsqu'il écrit :

« Sous un régime fiscal d'impôts multiples, lorsqu'une
« part prépondérante a été faite à cette sorte de taxes
« (taxes de consommation), on peut y chercher un con-
« trepoids équitable dans l'établissement d'un impôt
« direct progressif. L'impôt progressif étant alors un
« impôt de redressement, de retour à la proportionnalité,
« le principe de la justice distributive n'est aucunement
« atteint. » (1)

C'est parfaitement définir le rôle de l'impôt progressif; la progression basée sur cette idée est très admissible, on peut même dire qu'elle est rigoureusement nécessaire, si l'on veut obtenir la justice fiscale. De plus elle a le grand avantage d'être ainsi très nettement délimitée et de porter en soi le principe même de sa mesure et l'obstacle à toute exagération.

Il est très difficile de répondre à cet argument et en fait on n'y répond pas. Lorsqu'on veut combattre l'impôt progressif on s'obstine à envisager la théorie du nivellement des fortunes ou la théorie du sacrifice qu'il est alors facile de convaincre d'erreur. Un seul argument a été avancé contre cette théorie : on a dit qu'en agissant ainsi on ouvre la porte au collectivisme dont on facilite l'établissement. C'est là un argument bien faible. Toute réforme, si juste soit-elle, porte en elle-même un principe d'injustice, si on la pousse à l'exagération et sous le fallacieux prétexte qu'un

(1) Cauwès. — Cours d'Economie politique.

jour des gens mal intentionnés interpréteraient d'une façon exagérée les réformes effectuées, on serait réduit à n'en faire aucune. D'ailleurs, il n'y a aucune illusion à se faire, le jour où une majorité socialiste serait décidée à transformer l'impôt progressif en un instrument de spoliation, elle serait non moins décidée à l'établir s'il n'existait pas. Se laisser toucher par cet argument, c'est donc sacrifier la justice présente sans éviter pour cela le danger futur.

Aucun impôt ne se prête aussi facilement à la progression que l'impôt sur le revenu. On ne peut songer à appliquer le taux progressif à un impôt réel. L'impôt progressif n'est réellement juste que s'il est personnel, si c'est un impôt qui tient compte de la situation générale du contribuable; si l'on sort de là, le taux progressif est absolument injuste. C'est pour cette raison que la progressivité parfaitement admissible lorsqu'il s'agit des droits de succession ne l'est plus pour les droits de mutation à titre onéreux (1). De même pour l'impôt sur le revenu, on peut lui appliquer la progression, mais à la condition qu'il soit global. Les deux choses sont étroitement liées. D'ail-

(1) On pourrait se demander ce qui devrait se produire au cas où il s'agirait de la cession d'un patrimoine entier à titre onéreux, au cas où une législation positive l'admettrait. Or, même dans ce cas, il ne semble pas que l'on puisse admettre la progressivité, le droit de mutation restant toujours un droit réel, et de plus, cette cession de patrimoine à titre onéreux n'a rien de commun avec une cession à titre gratuit. Il s'agit dans le premier cas de la transformation d'un patrimoine déjà

leurs lorsqu'en Angleterre on a voulu établir le taux progressif, on a été dans la nécessité d'exiger du contribuable une déclaration générale de son revenu ; de même en Italie où on a adopté l'impôt cédulaire. il est impossible d'établir une progression quelconque. Cela se comprend aisément d'ailleurs, car il peut se faire qu'un contribuable qui possède un très gros revenu global, n'ait justement qu'un revenu très faible dans la cédule qui est soumise au taux progressif.

C'est justement là un des vices capitaux de l'impôt sur le revenu italien. On admet, sinon le principe de l'impôt progressif lui-même, du moins une des conséquences de ce principe : l'exemption des faibles revenus. Et alors, au lieu de faire l'exemption sur le revenu global du contribuable, on fixe une limite d'exemption pour chaque cédule prise en particulier.

Voici comment est organisé en Italie le système des exemptions et des réductions.

La cédule A ne jouit d'aucune exemption, les revenus

acquis et possédé, dans le second d'une augmentation subite de patrimoine, en conséquence le patrimoine transformé paye l'impôt progressif sur le revenu, mais la cession reste soumise au droit de mutation, taxe proportionnelle et non progressive. Sans doute par le fait même que cette cession est générale, elle permettrait d'avoir une idée de l'ensemble des revenus du contribuable, malgré cela on ne peut la frapper d'une taxe progressive, car elle ne se produirait que rarement, certaines personnes seules payeraient la taxe. D'ailleurs il serait trop facile d'y échapper en morcelant la cession.

sont toujours imposés au droit plein quel que soit leur chiffre. Les revenus de la cédule B sont exemptés au-dessous de 533 fr. 33 ; ceux de la cédule C au-dessous de 640 fr., ceux enfin de la cédule D au-dessous de 800 fr.

Quant aux réductions elles varient également suivant les cédules, soit en ce qui concerne le montant de la réduction, soit en ce qui concerne les chiffres du revenu qui donnent droit à cette réduction. Dans la cédule B, peuvent seuls bénéficier d'une réduction les revenus inférieurs à 1.066 fr. 66 et l'échelle des réductions est ainsi graduée :

Pour les revenus de	533 fr. 34	à	666 fr. 66	on déduit	166 fr. 66	
—	de 666	67	à 800	—	133	33
—	de 800	01	à 933	33	—	100 »
—	de 933	34	à 1.066	66	—	66 66

Dans la cédule C la réduction atteint tous les revenus inférieurs à 1.280 fr., voici dans quelles proportions :

Pour les revenus de	640 fr. 01	à	800 fr. »	on déduit	180 fr. »	
—	800	01	à 960 »	—	141	»
—	960	01	à 1.120 »	—	108	»
—	1.120	01	à 1.280 »	—	72	»

Enfin dans la cédule D les revenus de 800 fr. 01 à 1.000 fr. bénéficient d'une réduction de 75 fr.

Toutes ces réductions s'entendent bien entendu indépendamment de celles que l'on fait subir à la matière imposable pour appliquer le principe de discrimination.

On voit immédiatement toute la différence qui existe entre ce système et celui de l'*Income tax* par exemple. Les réductions se font bien sur chaque cédule et non sur l'ensemble du revenu du contribuable. Il suffit qu'un particulier ait un revenu inférieur à 4.000 fr. dans la cédule D par exemple pour bénéficier d'une réduction, alors même qu'il aurait des revenus considérables dans les autres cédules. C'est une application bien malheureuse du principe de l'impôt cédulaire et que ne suffit pas à justifier le souci de ne pas connaître le revenu global du contribuable. C'est une porte constamment ouverte à la fraude et la productivité de l'impôt y perd d'autant sans que la justice n'ait rien à y gagner.

S'il est difficile, en effet, de cumuler les revenus de la cédule D avec ceux des autres cédules, il n'en est pas de même pour les cédules B et C et, de fait, le cumul a lieu très fréquemment, dès lors la base d'exemption est portée à 4.300 fr. et le chiffre limite des réductions à 2.500 fr., c'est une mesure qui ne répond pas à une idée de justice absolue, c'est encore une faveur donnée aux contribuables des trois cédules B, C et D qui ont déjà une grosse supériorité, faveur que rien ne justifie et qui coûte très cher au Trésor.

De plus, il est fréquent qu'un contribuable jouissant

d'un fort revenu par ailleurs, bénéficie d'une réduction pour le revenu qu'il possède dans une cédule favorisée, la cédule B par exemple, alors qu'en face de lui un autre contribuable, n'ayant point d'autres revenus que celui qui est classé dans la cédule B et qui se monte à 1.100 fr. ne profite d'aucun avantage ; sans doute le premier paye au fisc le droit plein pour ses autres revenus, mais il sera toujours difficile d'admettre qu'un particulier qui a 10.000 fr. de rentes et qui fait pour s'occuper de l'élevage dont il tire par an 1.000 fr. de bénéfices, payera de ce fait seulement 86 fr. 67 d'impôts, alors qu'un autre n'ayant pour vivre que son élevage qui lui rapporte 1.100 fr., soit 100 fr. de plus seulement, devra payer 110 fr. d'impôt, ce qui est un taux de 10 0/0, supérieur de 1 fr. 33 0/0 au taux payé par le premier. Une mesure qui aboutit à de pareils résultats ne peut pas être considérée comme étant d'une justice absolue. Nous voyons là les conséquences d'une progression appliquée à un impôt réel.

Il eut été beaucoup plus équitable d'élever légèrement la base des exemptions ainsi que le chiffre limite des réductions, en ne les concédant que sur le revenu global. De cette façon, on n'eut pas accordé des dégrèvements à des contribuables qui n'y avaient aucun droit, ce qui aurait permis d'exempter plus largement les faibles revenus. Le Trésor n'y eût rien perdu car il y aurait eu compensation entre les pertes qu'il faisait d'un côté et les gains dont il bénéficiait d'autre part, il y eut même gagné car la

fraude aurait été moins facile. C'est ainsi qu'en se basant sur les déclarations, en 1892, le gain moyen des avocats, procureurs, avoués n'aurait été que de 853 fr. et celui des notaires de 842 fr., c'est-à-dire que la plupart de ces contribuables jouissaient d'une exemption. Il est certain que le fisc pouvait très difficilement contrôler leurs évaluations puisqu'il était obligé de cantonner ses recherches dans la cédule C, tandis que si, pour jouir des réductions, on avait été obligé de donner le revenu global, le fisc aurait trouvé des éléments d'appréciation qui lui eussent permis d'élever ce chiffre dérisoire. En tout cas, comme il est probable que ces contribuables ne vivaient pas avec un aussi faible revenu, la connaissance de leur fortune globale eut évité qu'on leur accordât des réductions que rien ne justifiait.

En somme, le résultat le plus clair de ces mesures est d'accorder des réductions à ceux qui n'y ont aucun droit et, au contraire, de ne pas en accorder à ceux qui en mériteraient. En attribuant des exemptions spéciales à chacune des cédules, le législateur a été obligé de restreindre considérablement l'importance de ces exemptions, de telle sorte que seuls peuvent en bénéficier ceux qui cumulent les revenus imposés dans plusieurs cédules, et, au contraire, que ceux qui ne sont imposés que dans une seule cédule ont un revenu trop élevé pour bénéficier de n'importe quelle réduction. Il est certain que le salaire annuel du plus grand nombre des ouvriers s'élève à plus de 4.280

francs et cependant il faudrait qu'il fut inférieur à ce chiffre pour qu'ils puissent profiter de la bienveillance de la loi.

Ce n'est donc bien qu'avec l'impôt personnel que l'on peut établir la progressivité. Les deux caractères sont étroitement liés, on ne comprend pas plus un impôt global qui n'est pas progressif qu'un impôt progressif qui n'est pas global.

§ II. — *Formes du taux progressif*

Le principe de la progressivité étant admis, il reste à savoir quel est le meilleur procédé pour le mettre en pratique. A priori, on peut concevoir quatre modes principaux : 1^o Etablir une progression régulière, mathématique, à raison constante ; 2^o Etablir un impôt proportionnel en admettant des réductions ; 3^o Diviser les revenus par classes en établissant un taux différent pour chacune d'elle ; 4^o Enfin pour les Etats qui adoptent l'impôt sur le revenu, basé sur les signes extérieurs, établir un rapport variable entre le signe extérieur et le revenu qu'il révèle, en d'autres termes, ne pas admettre une présomption identique pour toute espèce de revenu.

De ces quatre moyens, le premier doit être absolument rejeté, si on ne veut pas que l'impôt sur le revenu de-

viennent un instrument de spoliation et dépasse le but qu'on lui a attribué. Il est certain qu'avec une progression mathématique, le revenu total du contribuable est rapidement absorbé par l'impôt. Même en adoptant le système de progression cité par M. Leroy Beaulieu, et qu'il prend comme exemple d'une progression modérée, on n'arrive pas sans doute à confisquer le revenu total, mais on arrive cependant à des taux qui ne sont pas inférieurs à 78 et 80 %. Il est certain que la progressivité à rebours résultant des impôts indirects et que l'on cherche à compenser, n'atteint pas des proportions aussi considérables. Par conséquent ce procédé doit être mis de côté comme dépassant le but que l'on cherche à atteindre.

Le quatrième moyen ne peut évidemment s'employer que lorsqu'on admet l'impôt sur le revenu, assis sur les signes extérieurs. La loi de 1791 sur la contribution mobilière en a fait l'application très exacte, voici en quoi elle consiste :

Le loyer étant pris comme signe extérieur du revenu, on établit un rapport variable entre le montant du loyer et le revenu.

Les revenus au dessous de 100 livres sont présumés être la moitié du revenu ; de 100 à 500, du tiers ; de 500 à 1.000, du quart ; de 1.000 à 1.500, du cinquième ; de 1500 à 2000, du cinquième et demi ; de 2.000 à 2.500, du sixième ; de 2.500 à 3.000 du sixième et demi ; de 3.000 à 3.500, du septième ; de 3.500 à 4.000

du septième et demi; de 4.000 à 5.000, du huitième et ainsi de suite jusqu'aux loyers de plus de 12.000 livres qui sont présumés être le douzième et demi du revenu du contribuable.

C'est bien là une application du taux progressif, à progression limitée. Quelle en est la valeur? il nous est difficile de l'apprécier maintenant, car elle dépend évidemment de la valeur de l'assiette. Il est évident que si l'assiette est défectueuse, la progression l'est également. D'autre part, si l'assiette est bonne, le procédé est en somme le même que celui adopté en Angleterre, c'est l'impôt progressif forme dégressive.

Nous avons déjà vu comment fonctionnait la progression en Angleterre, c'est le second moyen, établir le taux progressif au moyen de réductions sur la matière imposable.

En Prusse on emploie le troisième procédé; on classe les revenus et on applique à chacun d'eux un taux différent:

Les revenus inférieurs à 900 marks sont exemptés.

Les revenus de :

900 à 1.050 marks	payent	6 marks	soit	0.62 0/0
1.051 à 1.200	—	9	—	0.80
1.201 à 1.350	—	12	—	0.94
1.351 à 1.500	—	16	—	1.12
1.501 à 1.610	—	20	—	1.33
1.651 à 1.800	—	26	—	1.51

1.801 à 2.100	marks payent	31	marks	soit	1.59 0/0
2.101 à 2.400	—	36	—		1.60
2.401 à 2.700	—	44	—		1.62
2.701 à 3.000	—	52	—		1.70
3.001 à 3.300	—	60	—		2.10
3.301 à 3.600	—	70	—		2.12
3.601 à 3.900	—	80	—		2.22
3.901 à 4.200	—	92	—		2.40
4.201 à 4.500	—	104	—		2.47
4.501 à 5.000	—	118	—		2.62
5.001 à 5.500	—	132	—		2.64
5.501 à 6.000	—	146	—		2.65
6.001 à 6.500	—	160	—		2.66
6.501 à 7.000	—	176	—		2.70
7.001 à 7.500	—	192	—		2.74
7.501 à 8.000	—	212	—		2.82
8.001 à 8.500	—	232	—		2.90
8.501 à 9.000	—	252	—		2.95
9.001 à 9.500	—	276	—		2.98
9.501 à 10.000	—	300	—		3 »
10.501 à 30.500,	30	marks par	1.000	soit	3 » 0/0
30.501 à 32.000,	60	—	1.500	»	4 »
32.001 à 78.000,	80	—	2.000	»	4 »
78.001 à 100.000,	100	—	2.500	»	4 »
100.001 à 105.000,	4.000	—			4 »
Au dessus de 105.000 il augmente de 200 marks par 5.000,					
soit 4 0/0.					

On le voit c'est un tarif nettement progressif, et la progression est très limitée puisqu'en aucun cas le taux ne

dépasse 4 0/0 et que pour les revenus inférieurs à 30.000 marks, soit 37.500 fr., le taux ne dépasse pas 3 0/0, or, la grande majorité des contribuables est dans ce cas.

De ces deux procédés, quel est celui qui est préférable ? Le système prussien est peut-être plus scientifique, il a surtout le grand avantage de suivre d'une façon plus serrée et plus étroite l'importance de la matière imposable. Mais en revanche il nous paraît avoir un grave défaut, celui de nuire à la souplesse de l'impôt sur le revenu, et de lui faire perdre ainsi un de ses principaux avantages. Il est difficile, en effet, de modifier les taux divers applicables aux différents revenus. Cela serait surtout difficile, dans une nation où le Parlement aurait une importance considérable, et quelquefois en voulant augmenter le taux de l'impôt, pour en accroître le rendement, on risque d'arriver à des résultats diamétralement opposés, et cela parce que si on augmente le taux général on a une tendance à diminuer la part contributive des faibles revenus, qui sont la majorité.

En Angleterre, cet inconvénient n'est pas à redouter. On peut facilement augmenter le taux, puisqu'il est unique, et la répartition se fait mathématiquement entre les faibles revenus sans difficulté d'aucune sorte. C'est au point que M. Gladstone a pu affirmer que si l'*Income tax* avait toujours existé et que si on avait toujours su s'en servir l'Angleterre n'aurait aucune dette. C'était peut-être une exagération mais en tout cas, la dette eut été réduite de beaucoup.

Pour donner une preuve récente de cette souplesse, nous n'avons qu'à citer ce qui s'est passé au moment de la guerre du Transvaal. Les dépenses ont été considérables et le 5 mars 1900, dans son exposé budgétaire, le chancelier de l'Echiquier, sir Michaël Hicks Beach, après avoir indiqué les déficits énormes causés par la guerre, déclare « qu'il ne lui semblait pas sage, au point de vue financier, de pourvoir à une obligation temporaire au moyen de modifications fiscales permanentes » et qu'en conséquence il va demander un rendement supérieur aux impôts déjà existants. Voici ce qu'il dit au sujet de l'*Income tax*, nous citons le passage presque en entier, quoiqu'un peu long, car c'est un véritable résumé de l'histoire de cet impôt.

« L'*Income tax* a toujours été considéré comme l'impôt « le plus susceptible d'être augmenté en cas de guerre et « ce, pour la raison évidente qu'on peut l'augmenter « quand les besoins de la guerre l'exigent et le diminuer « quand la guerre est finie, sans troubler d'une manière « sensible le commerce et les affaires. L'*Income tax* a été « la principale source dont les ministres qui eurent à faire « modifier les impôts à l'époque de la guerre de Crimée, « tirèrent les augmentations de recettes dont ils avaient « besoin, (sur 67.500.000 livres qu'a coûté la guerre de Crimée, 35.500.000 livres furent soldées par l'impôt, tandis qu'en France tous les frais furent couverts par des emprunts qui pèsent encore sur nos budgets) et depuis cette « époque, plus d'une fois la presque totalité des augmenta-

« tions d'impôts occasionnées par des guerres moins
« importantes et par des préparatifs de guerre est retom-
« bée sur l'*Income tax*. Je suis tenu cependant de dire que
« depuis lors la situation a changé.

« Au temps de la guerre de Crimée, l'*Income tax* four-
« nissait à lui seul la plus grande partie des impôts directs.
« L'augmentation considérable des droits de succession à
« notre époque a modifié considérablement la situation et
« il convient d'en tenir compte. D'autre part, depuis la
« guerre de Crimée, le poids de l'*Income tax* a été sensi-
« blement allégé pour certaines classes de la population
« sur lesquelles il pesait lourdement. Ainsi en 1894 mon
« honorable collègue le député de Monmouthshire-ouest
« a fait aux propriétaires de biens un avantage réel en leur
« allouant pour les maisons ou les terres classées dans la
« cédule A, une déduction considérable sur les évaluations
« servant de base à l'*Income tax*, ce qui a réduit sensible-
« ment le taux pour cette catégorie de contribuables.

« A l'époque de la guerre de Crimée toutes les person-
« nes dont le revenu dépassait 400 livres par an payaient
« l'*Income tax*. Depuis, il a été décidé que les personnes
« dont le revenu ne dépasse pas 160 livres ne payeraient
« pas l'*Income tax*, en même temps qu'on déchargeait
« sensiblement les catégories inférieures, si je puis parler
« ainsi, de contribuables astreints à l'*Income tax*, en
« admettant des réductions sur les revenus de 160 à 700
« livres par an, ce qui a pour effet de diminuer sérieusement

« la portion de revenu soumise à l'*Income tax*, surtout
« dans les derniers échelons. C'est pourquoi, s'il nous faut
« reconnaître que le poids des impôts directs pris dans
« leur ensemble est plus lourd qu'autrefois, nous devons
« constater aussi qu'en ce qui concerne l'*Income tax* même,
« cet impôt frappe plus légèrement les catégories de per-
« sonnes qui sont le plus lourdement chargées par ailleurs.

« A l'occasion de la guerre avec la France, j'comme je le
« rappelai à la Chambre, l'*Income tax* a été de 2 schillings
« par livre pendant 3 ans (10 %). Je ne propose pas de le
« ramener à ce taux. Au moment de la guerre de Crimée
« avant que la guerre commençât, l'*Income tax* était de
« 7 deniers par livres (3.50 %). On l'éleva immédiate-
« ment à un schilling 2 deniers par livre (6 %) et on le
« porta pendant la seconde année de la guerre à 1 schil-
« ling 4 deniers (7 %). Je ne propose pas d'adopter l'un
« ou l'autre de ces taux ; mais je demande aux contribua-
« bles qui payent l'*Income tax* de faire quelques sacrifices,
« et, par comparaison avec le passé, je ne pense pas qu'ils
« puissent vraiment se plaindre d'avoir à fournir une
« contribution sérieuse aux dépenses de la guerre, je pro-
« pose une augmentation d'impôt de 4 deniers par livre
« (2 %) ce qui portera l'*Income tax* à un schilling par livre
« l'année prochaine (5 %). Cette augmentation produira
« pour l'exercice une somme de 6.500.000 livres (1). »

(1) Bulletin de statistique et de législation comparée, avril 1900.

Cette proposition fut votée et l'*Income tax* donna bien le supplément qu'on attendait de lui et qui s'élève à plus de 162 millions de francs. Telle est la souplesse de l'*Income tax*. Il y a encore un autre avantage : en maintenant quelques années après la guerre un taux supérieur à la moyenne, on se crée des ressources qui permettent d'amortir les emprunts qu'on a pu être obligé de contracter. Dès lors si plus tard l'Etat se trouve en face d'une nouvelle crise, il a un crédit presque intact qui lui permet d'emprunter à nouveau sans approcher de la banqueroute. Il est évident qu'un Etat qui n'a que 20 milliards de dettes trouvera plus facilement à emprunter, qu'un autre qui aura 30 milliards de déficit, toutes choses égales par ailleurs.

Depuis 1891, date où a été établi l'*Einkommensteuer*, la Prusse n'a pas eu à traverser de crise grave qui nous permette, d'apprécier très exactement la souplesse de son impôt, mais il est permis de douter que cette souplesse soit aussi considérable que celle de l'*Income tax*.

Il faut reconnaître toutefois que cette souplesse elle-même peut constituer un danger, au cas où l'on n'en userait pas avec une extrême prudence. Il y aurait à craindre en effet qu'un gouvernement peu éclairé n'essaye de combler le déficit budgétaire en augmentant outre mesure le taux de l'impôt, et cela pour subvenir seulement aux dépenses ordinaires, si bien qu'au moment d'une crise, on ne puisse accroître le rendement sans danger. C'est là un inconvénient certainement, auquel il est impossible de remédier, et qui tient à la nature même de l'impôt.

En tout cas, le procédé anglais nous semble bien être supérieur à tous les autres. Seulement il y aurait lieu d'augmenter l'importance des réductions à opérer d'une part, et d'autre part, d'en augmenter le nombre. On pourrait soumettre au taux progressif les revenus jusqu'à concurrence de 30.000 francs au lieu de 17.500 francs seulement, de plus il faudrait multiplier les réductions à opérer de façon à serrer davantage le revenu.

Une des conséquences de la progressivité de l'impôt est d'exempter les faibles revenus ; c'est un principe généralement admis, même pour ceux qui n'adoptent pas la progressivité. Nous avons vu au sujet de l'Italie à quelles conséquences désastreuses aboutissaient ces exemptions avec l'impôt cédulaire ; avec l'impôt global, au contraire, elles sont parfaitement logiques et rationnelles. Les faibles revenus payant au Trésor leur part contributive au moyen des impôts indirects, il est illogique de leur faire payer en outre un impôt direct. Quant aux chiffres auxquels il convient de limiter l'exemption, c'est une question contingente qui dépend à la fois de la productivité que l'on attend de l'impôt sur le revenu, et de l'importance plus ou moins grande des impôts indirects. En Angleterre, ce chiffre est très élevé, mais lorsque le gouvernement veut obtenir de l'*Income tax* un rendement plus considérable, il n'hésite pas à le réduire.

En résumé, il nous paraît que le taux qui convient le mieux à l'impôt sur le revenu, qui correspond le mieux

au but que l'on veut atteindre, est le taux progressif, forme dégressive. Ce procédé de la forme dégressive est peut-être plus logique et indique mieux que le procédé prussien, le véritable rôle de la progressivité dans l'impôt sur le revenu, qui consiste à compenser l'injustice des impôts indirects.

Section II. — CHARGES DE FAMILLE

§ I. — Discussion du principe

Le taux étant ainsi fixé rigoureusement, il y a lieu de se demander si certaines considérations qui différencient profondément les contribuables entre eux, ne doivent pas le faire modifier dans certains cas particuliers ; ces considérations sont les charges de famille. Nous savons que la législation française exempte de la contribution personnelle-mobilière les contribuables qui ont sept enfants. Mais cette mesure a été promulguée dans le but de favoriser l'accroissement de la population, beaucoup plus que dans celui d'établir une meilleure justice dans nos finances.

Par contre, l'Angleterre n'admet aucune décharge de ce fait. Cependant, il est certain que l'on doit traiter différemment, ceux qui ont une nombreuse famille. L'absence

de mesures sur ce sujet en Angleterre, s'explique cependant jusqu'à un certain point. Il ne faut pas oublier en effet que tous les revenus inférieurs à 160 livres sont exempts d'impôt. Or, nulle part nous ne trouvons un chiffre d'exemption aussi élevé. C'est surtout chez ceux qui ont un faible revenu que la nécessité d'une réduction pour charges de famille se fait mieux sentir. Or, justement ces contribuables sont exemptés de tout impôt et pour ceux dont le revenu va de 4.000 à 10.000 francs, il y a encore des réductions d'une importance plus considérable que partout ailleurs. Il est certain que si l'Angleterre adoptait des réductions pour charges de famille, elle serait obligée par contre-coup et pour conserver à l'impôt sa même productivité, de réduire d'autant les réductions qu'elle accorde d'après l'importance des revenus.

Nous avons dit qu'en France il n'y avait pas à proprement parler de réductions pour charges de famille, c'est exact à ne considérer que la loi, mais en fait, il n'en est pas ainsi. Les répartiteurs, surtout dans les communes rurales où ils connaissent mieux la situation des contribuables, ont en effet l'habitude de tenir compte dans leurs évaluations de ces différentes circonstances et même des dettes qui obèrent plus spécialement tel ou tel d'entre eux, or, personne ne se plaint de cette manière d'agir, ce qui montre bien la nécessité d'une réforme sur ce point, mais il ne faut pas oublier que ces opérations ne sont pas prescrites par la loi, qu'elles sont au contraire implicitement

interdites, les répartiteurs devant se baser uniquement sur le montant du loyer pour apprécier les facultés des contribuables.

En Italie, on ne tient pas compte des charges de famille, pas plus qu'en Autriche d'ailleurs où l'on pratique également l'impôt cédulaire. C'est qu'il paraît très difficile de concilier la réduction pour charges de famille avec la discrimination ou plutôt avec le principe de l'impôt cédulaire.

Le but que l'on cherche à atteindre avec cet impôt est de séparer autant que possible les différentes cédules, à en faire presque autant d'impôts distincts. On ne se propose pas de connaître le revenu global du contribuable, au contraire, on cherche à l'ignorer. On conçoit dès lors qu'on ne puisse accorder des réductions pour charges de famille. Dans quelle cédule en effet pourrait-on faire une réduction puisque le contribuable peut être taxé dans plusieurs cédules à la fois sans que le Trésor en sache rien ? De plus, avec l'impôt cédulaire, ce sont les revenus que l'on frappe, ce n'est pas le contribuable. Le seul moyen qu'il y aurait d'appliquer une réduction quelconque consisterait à totaliser les revenus qu'un contribuable peut avoir dans chaque cédule et à opérer ensuite les réductions sur ce total. Mais justement si on adopte ce procédé on aboutit à l'impôt global.

Il y a donc incompatibilité absolue entre l'impôt cédulaire et les charges de famille, cela est si vrai, d'ailleurs, qu'en France où nous trouvons différents impôts sur les

revenus et l'impôt sur le revenu global, c'est sur ce dernier seul que l'on a pu établir une réduction, mais non sur la contribution foncière, sur les patentes, ou sur la taxe de 4 0/0 sur le revenu, la réduction ne pouvant être faite que sur l'ensemble du revenu et non sur telle ou telle de ses parties.

§ II. — *Modes d'application*

Ce n'est donc qu'avec l'impôt global que l'on peut établir des réductions de ce genre. Aussi les trouvons-nous généralement dans toutes les législations. Les Pays-Bas toutefois n'en tiennent pas compte. Mais d'autre part on déduit du montant du capital imposable vingt fois le montant des frais de nourriture et de logement qui sont à la charge du contribuable, ce qui revient à peu près au même.

Partout ailleurs, on procède par une réduction, soit sur l'impôt, soit sur la matière imposable. C'est ainsi qu'en Prusse on déduit du revenu imposable 50 marks pour chaque membre de la famille, âgé de moins de 14 ans et non soumis à l'impôt, pourvu que le total du revenu ne soit pas supérieur à 3.000 marks. En outre s'il y a trois membres de la famille dans ce cas, le taux de l'impôt est abaissé d'un degré. (Comme nous le verrons, en effet, les revenus sont classés par degrés et à chacun d'eux corres-

pond un taux différent.) Outre cette réduction, le taux de l'impôt peut encore être abaissé de trois degrés au maximum, pourvu que le revenu ne dépasse pas 9.500 marks, cela pour des circonstances particulières, telles que des charges exceptionnelles de famille, une maladie incurable ou l'endettement ; mais l'opportunité d'application de cette dernière faveur est laissée à l'appréciation du service de l'assiette, tandis que la première est absolument légale et obligatoire.

En Norvège, l'application du principe des réductions pour charges de famille est tout à fait spéciale. L'impôt sur le revenu, légalement proportionnel, a en réalité un taux progressif, par suite des réductions que l'on fait subir à la matière imposable. Mais à la différence de l'Angleterre, ce qui détermine l'opportunité des réductions, ce n'est pas l'importance des revenus, mais exclusivement les charges de famille. De plus à la différence de la Prusse, on ne tient pas compte seulement des enfants, mais des parents consanguins ou par alliance, père, mère, frère, sœur, enfants propres ou adoptifs.

Pour faciliter l'application des réductions on divise les contribuables en quatre catégories : 1^o ceux qui n'ont à assurer que leur propre entretien et celui de leur femme ; 2^o ceux qui ont à leur charge une à trois personnes ; 3^o ceux qui ont quatre à six personnes ; 5^o ceux qui ont sept personnes et au-dessus. On opère alors des réductions variables suivant chacune de ces catégories et suivant l'im-

portance du revenu : pour ceux dont le revenu est compris entre 800 et 4.000 couronnes, les revenus inférieurs à 800 couronnes sont toujours exempts d'impôt. Au-dessus de 4.000 couronnes on déduit uniformément 600 couronnes pour la première classe, 1.000 couronnes pour la seconde, 1.600 pour la troisième et 1.800 pour la quatrième.

Tels sont les trois principaux procédés que l'on peut employer pour réduire les charges de famille. Avant d'en établir la valeur respective, il importe tout d'abord de bien déterminer la valeur du principe lui-même.

Tous les Etats qui ont adopté l'impôt global n'ont cependant pas tous admis les réductions, quoique ces exceptions soient rares, on peut cependant en citer quelques-unes, en particulier le grand duché de Bade, dont l'impôt sur le revenu a cependant tant d'analogies avec l'impôt prussien.

Or, on peut affirmer que c'est dans ces exceptions que réside l'erreur, ces réductions découlant nécessairement du principe de l'impôt global. Puisque l'on a pour but de s'occuper des facultés individuelles des contribuables, il est rationnel de déduire du total de ces facultés les charges exceptionnelles qui viennent les atténuer. C'est donc une grave erreur de ne pas en tenir compte lorsqu'on adopte l'impôt global.

Mais nous avons vu d'autre part qu'il est impossible de faire aucune réduction de cette nature avec l'impôt édu-

laire. Dès lors accepter ou refuser ces réductions revient en dernière analyse à choisir entre les deux systèmes d'impôt sur le revenu.

Nous avons déjà indiqué au sujet de la discrimination les raisons principales qui militent en faveur de l'impôt global, or, c'en est là une nouvelle qui n'est pas sans importance. Indépendamment, en effet, de la question de justice dans l'impôt, il y a un véritable intérêt public à encourager l'accroissement de la population. Or, si ce n'est pas là un moyen direct de favoriser cet accroissement, il importe cependant de diminuer la part contributive de ceux qui payent leurs dettes en élevant de nouvelles forces productives qui viendront augmenter la prospérité générale et peut-être la sécurité publique. C'est là certainement une raison majeure pour accorder ces réductions, mais alors même qu'elle n'existerait pas, on devrait les accorder cependant et cela afin d'obtenir une plus grande justice fiscale.

Ceux qui ont à leur charge une nombreuse famille, payent à l'Etat une redevance, d'autant plus élevée que leur famille est nombreuse, sous la forme des impôts indirects. Pour rétablir la proportionnalité on est donc obligé de diminuer leur quote part dans les impôts directs. Il y a là une sorte de compensation qui doit se produire nécessairement. C'est pour cette raison qu'il est regrettable que l'*Income tax* ne tienne pas compte de ces charges

exceptionnelles quoique d'assez gros revenus soient exemptés.

Maintenant que le principe de la réduction pour charges de famille est nettement dégagé comme nécessaire, il nous reste à savoir quel est le meilleur système à adopter et dans quelles limites il y a lieu de faire des réductions.

Nous connaissons les quatre procédés employés. Il faut tout d'abord écarter le procédé français qui est loin d'être d'une rigueur et d'une justice absolues. D'abord le nombre d'enfants exigés pour bénéficier de l'exemption de la cote mobilière est beaucoup trop élevé. Les familles de sept enfants se font de plus en plus rares, on en est même à déplorer l'absence des familles de quatre enfants, de sorte que cette exemption devient en fait presque purement théorique. De plus la gradation n'est pas suffisamment observée. Une famille de quatre enfants est certainement plus intéressante qu'un célibataire et cependant on ne fait entre eux aucune différence, c'est là, certainement, une lacune considérable. Il y a encore un grave inconvénient dans ce procédé, celui de tenir compte uniquement de l'âge des enfants, sans se préoccuper de savoir s'ils sont encore ou non à la charge de leur famille. Il peut se faire, en effet, et en réalité il en est souvent ainsi, que beaucoup d'enfants quoique mineurs ne soient plus à la charge de leurs parents, se suffisent à eux-mêmes et parfois même vivent séparément. Or, malgré cela on doit exempter les parents de la cote mobilière. D'autre part, on tient

compte uniquement des enfants, or, outre les enfants, il y a encore les ascendants et les frères et sœurs, qui sont cependant des parents assez rapprochés, et à l'entretien desquels on a le devoir de subvenir. Un frère aîné peut par son travail élever douze frères ou sœurs il payera néanmoins sa cote mobilière, tandis qu'en face de lui un père de famille ayant sept enfants, dont deux gagnent leur vie, sera exempté de sa cote mobilière. Le seul avantage de cette réforme est que la loi tient compte de l'importance du revenu. Mais même sur ce point, elle a l'inconvénient de n'observer aucune gradation. Sont exempts en effet, tous les contribuables dont la cote est inférieure à 10 francs en principal, c'est une limite beaucoup trop radicale.

L'impôt norvégien corrige très heureusement ces divers inconvénients, en combinant les réductions à accorder avec le revenu global du contribuable. En outre, il a le grand avantage de ne pas s'occuper de l'âge des membres de la famille et de ne pas s'en tenir aux seuls enfants. Il suffit que deux ou trois membres de la famille soient à la charge d'un ménage pour que le chef de famille bénéficie d'une réduction et cela quelque soit l'âge de ces incapables.

Mais à côté de ces avantages, l'impôt norvégien a un grave inconvénient, celui de ne pas tenir compte suffisamment de l'importance du revenu dans la fixation de la matière imposable. Il ne faut pas l'oublier, les charges de famille ne doivent être qu'un élément, important sans

doute, mais accessoire cependant dans l'appréciation des facultés du contribuable, l'élément principal étant le chiffre global du revenu indépendamment de toute autre circonstance. S'en tenir dès lors aux charges de famille c'est se baser sur l'accessoire en laissant l'essentiel de côté.

Le procédé adopté dans les Pays-Bas serait incontestablement le meilleur, si les agents de l'assiette avaient une base certaine pour apprécier les dépenses d'entretien faites par chaque chef de famille pour les membres de sa famille. Mais cette base fait complètement défaut, les contribuables n'ont pas la coutume de tenir de leurs dépenses une comptabilité tellement rigoureuse qu'ils soient en mesure de déclarer en toute sincérité les dépenses qu'ils ont été obligés d'effectuer. Même les connaîtraient-ils qu'il est à craindre qu'ils ne donnent pas le chiffre exact.

D'autre part, ces dépenses sont naturellement d'autant plus considérables que le revenu du contribuable est plus élevé. On arrive alors à accorder une réduction directement proportionnelle au revenu du contribuable alors que c'est le contraire qui devrait se produire, il y a lieu de remarquer en outre qu'aucune limite n'est assignée à ces réductions, un contribuable, serait-il même milliardaire, y a droit aussi bien qu'un ouvrier. Enfin, avec ce procédé, il y a une opération complètement empirique qui détruit toute la valeur qu'il pourrait avoir, en admettant même que les autres arguments n'existent pas : c'est la capitali-

sation de ces dépenses. On ne les déduit pas du revenu, on les déduit du capital, et pour cela on est obligé de les capitaliser avec un taux nécessairement arbitraire qui, s'il est exact pour quelques-uns, ne l'est certainement pas pour tous. Ce dernier inconvénient, il est vrai, existe en Hollande où on a adopté l'impôt sur le capital et n'existerait pas avec l'impôt sur le revenu. Mais même dans ce cas les autres inconvénients subsisteraient et forceraient de repousser ce procédé.

Aussi préférons-nous de beaucoup le système prussien, auquel nous n'aurions qu'un reproche à faire, celui de limiter d'une façon trop étroite, les causes de réduction. Il peut se faire, en effet, que des enfants au dessus de quatorze ans soient encore à la charge de leurs parents, de même que les ascendants, ou certains consanguins. Il y aurait donc lieu d'élargir un peu les prescriptions légales. Il faut reconnaître que la loi prussienne laisse une certaine latitude aux agents de l'assiette, pour apprécier les charges exceptionnelles qui peuvent obérer extraordinairement la situation d'un contribuable, dont le revenu est inférieur à 9.500 marks, mais c'est là une mesure dont la portée est bien aléatoire, par le fait même que l'opportunité en est soumise à l'appréciation des agents de l'assiette.

Sous la réserve de ces observations, nous approuvons complètement le procédé prussien : simple, précis, bien combiné avec l'importance du revenu du contribuable, il donne de bons résultats.

Il importe en effet de fixer une limite aux réductions, et de ne pas les accorder sans discernement. Tous les citoyens, il est vrai, ont le devoir strict de subvenir à l'entretien de leurs enfants et de leurs parents, mais dès l'instant que c'est un devoir strict universel, qui dérive de la nature même des choses, ce n'est une charge qu'autant que le contribuable est obligé de prendre sur son propre nécessaire pour le remplir, et ce n'en est plus une s'il peut le faire sans privation d'aucune espèce, il convient dès lors d'arrêter les réductions à un certain chiffre de revenu. Il est bien évident qu'un contribuable qui a trente mille francs de rentes est moins chargé par douze enfants que celui qui a deux mille francs de revenus.

Mais à quel chiffre doit-on arrêter ces réductions. La Prusse ne va qu'à 3.000 marks de revenus (3.750). L'Angleterre, sans appliquer le principe de la réduction pour charges de familles est plus libérale, puisque les revenus inférieurs à 4.000 francs, sont exemptés. En réalité les chiffres qui doivent servir de limite ne peuvent pas être fixés d'une façon absolue comme le principe lui-même. Ils dépendent de circonstances contingentes et relatives à chaque nation, par exemple le plus ou moins de rendement que l'on attend de l'impôt, le désir plus ou moins grand que l'on a d'augmenter la population, la cherté de la vie dans le pays, etc. En tout cas, la Prusse ne nous semble pas aller assez loin dans ces concessions. Avec un revenu même supérieur à 3.750 francs, un contribuable

peut être lourdement chargé par une nombreuse famille. On pourrait donc généraliser plus que ne le fait la Prusse, l'application du principe des réductions.

En tout cas, le système prussien nous paraît supérieur à tous les autres, et en le généralisant, tant au point de vue des membres de la famille qui peuvent être l'objet d'une réduction, qu'au point de vue de la limite à laquelle doit s'arrêter l'application du principe, on aurait un excellent procédé, car nous ne tenons pas compte de la mesure de faveur qui peut être accordée extraordinairement, en cette matière toute mesure doit être rigoureusement légale et obligatoire.



CHAPITRE VI

Recouvrement

C'est en Italie que la perception est soumise à des règles qui rappellent un peu les mesures de l'ancien régime en France. Le recouvrement de l'impôt est assuré par des fonctionnaires spéciaux, adjudicataires pour cinq ans de la perception dans chaque commune. Leur traitement est assuré au moyen de remises proportionnelles au montant des rôles, remises qui sont très variables suivant les provinces, d'après les difficultés du recouvrement. De plus, des receveurs provinciaux, également adjudicataires, centralisent les fonds et doivent verser au Trésor les termes échus. Leurs remises sont également proportionnelles, et toutes ces remises viennent encore s'ajouter au montant de l'impôt qui est payable en six termes.

Avec ce système de recouvrement, le Trésor est toujours sûr de rentrer dans ses fonds, mais cela au grand dommage des contribuables que les percepteurs sont obligés de pressurer pour recouvrer les termes échus avant même l'échéance, afin d'éviter d'être obligés de faire des avances au Trésor et profiter eux-mêmes des avances qu'ils peuvent obtenir. En outre, le mode de paiement des fonctionnaires chargés du recouvrement, par des remises qui viennent s'ajouter au montant de l'impôt, est absolument mauvais et doit fatalement accroître l'impopularité de l'impôt sur le revenu.

Malgré tous les soins du gouvernement pour éviter la fraude, celle-ci n'en est pas moins énorme, les fausses déclarations sont nombreuses. Les fonctionnaires et les personnes morales peuvent assez difficilement dissimuler leurs revenus et les traitements de leurs employés, mais il n'en est pas de même des particuliers, et si l'on songe qu'en 1898 le revenu imposable des particuliers n'était supérieur que de 88.311.544 fr. au revenu des personnes morales, on peut se rendre compte des fraudes considérables qui diminuent la productivité de l'impôt.

Cependant des mesures importantes ont été prises pour réprimer la fraude, c'est ainsi que les sociétés doivent faire connaître les traitements de leurs employés, les intérêts de leurs dettes, les primes de remboursement des emprunts qu'elles émettent pour le compte d'autres personnes. C'est ainsi encore que tout contribuable ayant fait

une fausse déclaration est passible d'une amende égale à la moitié de l'impôt afférent au revenu non déclaré ; or, la différence entre le revenu déclaré et le revenu non déclaré est presque impossible à établir. Malgré toutes ces mesures la fraude n'en est pas moins énorme.

Cela tient d'abord au taux élevé de l'impôt (20 %), plus le taux est lourd, plus le contribuable a intérêt à échapper à l'impôt, ensuite au système d'exemption qui facilite la fraude, enfin à la règle qui fait de la déclaration la base de l'assiette. En un mot par le taux on encourage le contribuable à la fraude, et par les systèmes d'exemption et d'assiette on lui donne les moyens de la pratiquer, il est assez naturel qu'il en profite dans de larges proportions.

En Prusse le recouvrement est fait par voie de rôles nominatifs qui sont remis aux percepteurs, fonctionnaires du Trésor et dont les émoluments sont à la charge du gouvernement. Le paiement de l'impôt a lieu par quart tous les trimestres et dans la première moitié du trimestre, le contribuable conservant la faculté de se libérer par avance.

En Angleterre, il y a lieu de mettre d'abord à part les revenus des cédules C et E dont l'impôt est retenu d'office. De plus, les redevables de la cédule D qui ont fait leur déclaration à des commissaires spéciaux, afin de conserver le secret, sont admis à payer à la caisse du receveur général de l'*Inland Revenue*. Pour les autres contribuables, la perception est faite par des collecteurs de paroisses

nommés par les commissaires de district. Ils doivent fournir un cautionnement et sont payés au moyen de remises proportionnelles. Ils versent les sommes qu'ils ont recouvré, à la caisse des percepteurs de l'impôt foncier.

La perception est assez facile. En effet, les faibles revenus étant exemptés les indigents ne doivent rien. De plus les déclarations et renseignements que les propriétaires et locataires principaux doivent fournir facilitent beaucoup la tâche des collecteurs. Enfin les paiements ont lieu en quatre termes, le 20 juin, le 20 septembre, le 20 décembre et le 20 mars, les paiements anticipés donnent lieu à un escompte.

En France, on sait que le recouvrement s'opère par voie de rôles nominatifs confiés aux percepteurs des diverses contributions directes. Les paiements doivent avoir lieu par douzièmes, mais par tolérance, l'Etat autorise le paiement en une seule fois, en juin ; en deux fois, mars et septembre ; en trois fois, mars, juin et septembre ou en quatre fois par trimestre au choix du contribuable. C'est là une tolérance dont profite en fait la presque unanimité des contribuables, si bien que le paiement par douzième n'est plus employé que dans de très rares exceptions, et le résultat de cette mesure n'est plus que de compliquer d'une façon exagérée la comptabilité.

En somme, c'est le système adopté en Prusse qui nous paraît devoir être préféré. On évite ainsi les inconvénients de l'institution des adjudicataires, comme en Italie, ou

des collecteurs comme en Angleterre. Il y a d'ailleurs un intérêt public considérable à ce que le gouvernement conserve la direction générale du recouvrement des impôts directs, lui seul peut être juge de l'opportunité des poursuites, et des délais qui, par suite d'une situation exceptionnelle, peuvent être accordés aux contribuables. D'autre part, il importe si l'on veut établir une bonne comptabilité, que les frais de recouvrement soient inscrits au budget des dépenses, quitte à augmenter légèrement si cela est nécessaire le rendement de l'impôt, afin de couvrir cette dépense.

En ce qui concerne les termes de paiement, il nous paraît qu'en autorisant le paiement en quatre termes, un par trimestre, on accorde au contribuable une latitude bien suffisante, et qu'il est inutile de tolérer le paiement par douzième. On peut d'ailleurs tolérer comme cela se fait en France, le paiement en une fois ou par moitié.



DEUXIÈME PARTIE

Principaux Projets soumis
pendant ces dernières années
au Parlement Français



Nous avons indiqué dans une première partie, la théorie générale de l'impôt sur le revenu, et nous avons montré au fur et à mesure que l'occasion s'en présentait les graves défauts de l'impôt global, et même d'une façon générale de toutes les contributions directes, il n'est donc pas étonnant que l'on ait cherché à maintes reprises à en faire la réforme.

On l'a cherché, en effet, très souvent même, il n'est pas de législature depuis 1871, nous pourrions même dire qu'il n'est pas de session qui n'ait vu l'éclosion d'un projet quelconque d'impôt sur le revenu, ou sur le capital. Sous peine de donner à cette étude des proportions exagérées, nous ne pouvons donc songer à étudier d'une façon approfondie toutes ces diverses propositions, d'autant plus qu'avec la règle déplorable qui préside au Parlement, et qui rend cadues tous les travaux de la législature au renouvellement de la Chambre des Députés, beaucoup de ces propositions font double emploi, certaines n'étant qu'une reproduction de propositions déjà déposées.

Nous avons donc dû faire un choix, et plusieurs idées ont présidé à ce choix, d'abord nous n'avons voulu choisir que des propositions types en quelque sorte, c'est-à-dire des proposi-

tions formant un ensemble complet, et découlant d'une idée générale bien nettement déterminée ; ensuite nous avons cherché autant que possible à les prendre parmi celles qui ont été déposées pendant ces dernières années, laissant ainsi de côté celles qui sont trop anciennes et qui fatalement ne sont plus appropriées aux besoins de la vie moderne. Il est certain par exemple que la question de l'imposition de la rente était autrement plus difficile à résoudre en 1874 ou 1875 qu'aujourd'hui. Enfin nous avons autant que possible choisi les projets déposés par des Ministres des finances. Ce n'est certes pas que nous méprisions les travaux des Députés ou des Sénateurs, mais ils nous a semblé qu'un Ministre ayant à sa disposition toute l'administration, était peut-être mieux capable qu'un Député de connaître à la fois les besoins du Trésor, et les difficultés que peut rencontrer un nouvel impôt. Nous avons fait à cette règle deux exceptions, l'une en faveur d'un projet élaboré par une Commission extra-parlementaire, dont le travail constitue un véritable monument, et l'autre en faveur d'un projet déposé par M. Maujan, député, à cause d'une combinaison très curieuse avec l'impôt sur le capital.

Etant données ces différentes considérations nous avons été amené à étudier cinq projets différents : 1^o le projet élaboré par la commission extra-parlementaire qui est imité de l'impôt italien ; 2^o le projet déposé en 1895 par M. Ribot, Ministre des Finances qui procède plutôt de l'*Income tax* ; 3^o le projet de M. Maujan, déposé en 1903, qui combine l'impôt sur le capital et l'impôt sur le revenu ; 4^o le projet de M. Rouvier, Ministre des Finances, déposé en 1903, qui est basé sur les signes extérieurs du revenu ; 5^o le projet de M. Doumer,

Ministre des Finances, déposé en 1896, qui se rapproche plutôt de l'impôt prussien.

Comme on le voit, nous ne suivons pas l'ordre chronologique, dans l'étude de ces différents projets, nous les classons d'après leur caractère essentiel, en commençant par l'impôt purement cédulaire pour terminer par l'impôt purement global en passant par les projets intermédiaires.



CHAPITRE PREMIER

Projet de la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les Revenus

A la suite d'un vote de la Chambre des Députés qui se montrait favorable au principe de l'établissement d'un impôt sur les revenus, le Président de la République nomma, par décret du 16 juin 1894, sur le rapport de M. Poincaré, ministre des finances, une Commission extra-parlementaire dans le but d'étudier les diverses règles d'un impôt sur les revenus, mais non d'un impôt global sur le revenu. Sa mission était nettement délimitée par le rapport de M. Poincaré, et l'étude de l'impôt global était mise absolument de côté. D'ailleurs, la composition de la Commission suffisait à elle seule pour éclairer le public sur ce qu'on attendait d'elle. Sur vingt-six membres que comprenait la Commission, y compris le ministre des finances, trois seulement, MM. Doumer, Terrier et Degouy, étaient partisans de l'impôt global et encore les deux premiers sentant bien leur infériorité numérique et ne voulant pas paraître sanctionner par leur présence un projet dont ils désapprouvaient le principe, s'excusèrent-ils dès le début auprès du ministre. Seul, M. Degouy assista aux séances de la Commission,

et après avoir brillamment défendu au début la théorie de l'impôt global, il eut surtout le grand mérite de signaler, dès qu'elles se présentaient, les injustices et les difficultés qu'il y avait d'établir un pareil système.

On comprendra que nous ne voulions pas faire en quelque sorte un compte rendu des débats de la Commission. Ces débats sténographiés ont été publiés en 1895 par l'Imprimerie Nationale. Il est cependant nécessaire, pour apprécier le système, d'en exposer les lignes générales.

Dans le débat préalable qui a eu lieu au sujet de l'impôt sur le revenu, celui-ci a été rejeté pour deux raisons principales : la nécessité de la déclaration ou de l'exercice, et la tendance à la progressivité. Pour le premier argument, nous savons qu'en Angleterre ou en Prusse ou en Italie, il n'en est pas tenu compte, et nous aurons à voir, du reste, si les procédés d'assiette préconisés par la Commission leur sont tellement supérieurs qu'ils doivent être adoptés. En ce qui concerne la progressivité, la Commission la repousse, en se basant sur ce que les charges du contribuable doivent être proportionnelles et que la progressivité de l'impôt ne constitue en réalité qu'un moyen détourné d'égaliser les fortunes. Nous avons déjà exposé la vraie théorie de la progressivité ; nous n'y reviendrons pas, mais nous trouvons ici un exemple frappant de l'obstination que l'on met à interpréter d'une façon trop étroite la théorie de la proportionnalité, en même temps que l'on n'envisage que la théorie socialiste de l'impôt progressif.

Nous avons dit que le projet de la Commission était imité de l'impôt italien, nous pourrions dire qu'il était calqué, exception faite des règles de l'assiette. Il comprend cinq cédules divisées en trois catégories ; la première catégorie comprend les cédules A, propriétés bâties ; B, propriétés non bâties ; C, autres capitaux, donc cette catégorie comprend tous les revenus du capital. La deuxième catégorie comprend les revenus mixtes, provenant du capital et du travail, cédule D, commerce, industrie, exploitation agricole ; professions diverses comportant l'emploi d'un capital, charges et office. La troisième catégorie comprend les revenus provenant du travail : cédule E, emplois publics et privés ; professions diverses ne comportant pas l'emploi d'un capital, rentes viagères, pensions et retraites.

Ce n'est au fond que l'unification des contributions actuellement existantes ; la cédule A et la cédule B correspondent à l'impôt foncier, la cédule C à la taxe de 4 0/0 sur le revenu, étendue aux rentes, aux fonds d'Etats et aux créances hypothécaires. Ce n'est pas, du reste, sans une vive opposition que ces revenus ont été imposés. M. Delombre faisait valoir les arguments tirés de l'incidence de l'impôt et M. Trarieux affirmait que les créances hypothécaires constituent souvent un moyen d'enrichissement, ce n'est que sur l'insistance de M. Cochery que l'imposition a été votée ; la cédule D correspond à la contribution des patentes, la cédule E seule constitue un impôt nouveau. Enfin, la Commission admet, bien entendu, la suppression des impôts géné-

raux de superposition, cote personnelle mobilière et impôt des portes et fenêtres.

La Commission a adopté le principe de la discrimination. Cependant, à ce sujet, M. de Foville a exposé un système « très simple et très logique » pour employer les termes du rapporteur lui-même. Il partait du principe que l'impôt ne doit porter que sur les revenus nets, mais qu'il doit tous les frapper au même taux, il faudrait alors calculer très exactement le revenu net. Pour l'obtenir il faut calculer ce qu'il est nécessaire de dépenser pour assurer l'entretien et la durée du revenu, or, ce calcul est facile pour les revenus provenant du capital, il est au contraire très difficile pour les revenus provenant du travail. L'auteur proposait d'établir une somme fixe représentant la nourriture, le logement et l'entretien du travailleur et de chaque membre de sa famille. Ainsi, pour prendre son exemple, un célibataire gagnant 20,000 francs serait taxé pour 19,500 francs, et au contraire une famille de six personnes gagnant 3,000 francs ne serait pas taxée du tout, mais alors tous les revenus seraient imposés au même taux. La Commission a repoussé ce procédé parce que la nourriture, le logement, l'entretien du contribuable et de sa famille n'étaient pas un criterium suffisant, il fallait encore tenir compte du chômage, de la maladie, de la mort prématurée, etc. Indépendamment de ces arguments, il y en a un que les membres de la Commission n'ont pas suffisamment mis en lumière, c'est que ce procédé aboutit à un résultat diamétralement opposé à celui que l'on veut

atteindre : il supprime la discrimination, ou du moins l'établit en faveur de ceux dont le revenu provient du capital.

Ainsi, la Commission a admis que pour la propriété bâtie il convenait de réduire le revenu brut d'un quart pour obtenir le revenu net. Or, voici le résultat de cette mesure : un célibataire ayant, par ses immeubles, un revenu brut de 20,000 francs, sera taxé pour 15,000 francs ; un fonctionnaire gagnant par son travail 20,000 francs, sera taxé pour 19,500 francs. La discrimination n'existe donc plus. On peut, il est vrai, porter à 1,000 francs ou à 2,000 francs les frais d'entretien du travailleur, mais on ne saurait les porter au quart du revenu, comme on le fait pour les propriétés, car dans ce cas les familles de quatre personnes ne payeraient plus d'impôt. On nous dira sans doute que nous prenons pour exemple une exception, et qu'en réalité, il faut comparer des familles entre elles et non des individus. C'est possible, mais en tout cas un principe qui aboutirait à de pareils résultats, alors même que ces résultats seraient exceptionnels, un pareil principe ne peut pas être admis.

On nous dira encore que notre comparaison est fausse parce que le célibataire capitaliste sera imposé pour 15,000 francs, on ne déduira que l'entretien de la maison et non son entretien personnel, tandis que le travailleur bénéficiera de cette réduction. Mais alors il faudrait admettre que le travailleur bénéficiera du quart et même si l'on veut conserver la discrimination du cinquième. Il faut bien poser la question : il s'agit d'un impôt réel et

nullement d'un impôt personnel, par conséquent le travailleur, dans le système de M. de Foville, est considéré comme un objet productif de revenu, au même titre qu'une terre ou une maison. Il doit donc bénéficier d'une réduction pour assurer l'entretien et la durée de ce revenu. C'est très logique jusque-là, mais que viennent faire les réductions accordées aux membres de la famille dans ce calcul du revenu net ? Est-ce que l'entretien de la femme et des enfants assure la durée du revenu ? Je veux bien encore admettre que par là on assure la durée du revenu puisque plus tard l'enfant devra nourrir son père que la vieillesse empêche de travailler ; mais les enfants infirmes, malades, les vieillards assurent-ils la conservation du revenu ? Au contraire, et alors si on admet des réductions pour eux, c'est que l'on tient compte de la situation du contribuable, c'est, en un mot, que l'on admet l'impôt personnel. En somme, ce système que le rapporteur trouvait « très logique » a pour conséquence immédiate de démontrer l'insuffisance du travail de la Commission. C'est là un des cas où la Commission s'est heurtée à une difficulté inhérente à l'impôt cédulaire.

Pour faire la discrimination, au lieu de procéder comme en Italie par voie de réductions sur la matière imposable, on a fixé trois taux différents : 4 % pour les revenus du capital, 3 % pour les revenus mixtes et 2 % pour les revenus du travail. Ces taux différentiels sont un obstacle à la souplesse de l'impôt, lorsqu'on en veut modifier le produit, il faut en effet modifier trois taux à la fois, au lieu qu'avec le système italien, il suffit de modifier le

taux général, la discrimination s'opérant mathématiquement. Toutefois la Commission n'a voulu indiquer que des proportions en fixant ces chiffres, sans vouloir par là donner ce procédé pour le meilleur.

La Commission a ensuite étudié la question de l'exemption des faibles revenus, question qu'elle a essayé de rattacher à la discrimination. Le rapporteur, toutefois, nous semble avoir commis une erreur lorsqu'il prétend qu'en Angleterre on n'exempte pas un minimum de revenu général quelles qu'en soient les sources, nous croyons avoir démontré le contraire dans la première partie de cette étude, et nous avons justement appuyé sur ce fait qui transforme l'*Income tax* en impôt global et progressif.

La Commission s'est trouvée en face de deux systèmes, celui de M. Cochery et celui de M. Trarieux. Le premier proposait d'admettre une exemption fixe et uniforme, quelles que soient l'importance et la source du revenu. Ainsi, par exemple, on admettrait l'exemption d'une somme de 1.000 francs pour tous les contribuables. Il pensait par là éviter la fraude, car alors il ne suffirait pas de prouver que l'on n'a que 1.000 francs de revenu pour être exempté, il suffirait de prouver qu'on les a, ce qui serait beaucoup plus facile. De plus si on semble par là exempter les revenus qui n'en n'ont pas besoin, ce n'est qu'une apparence, parce que le total des exemptions se récupère à la fin par une sorte de réimposition sur les revenus qui ne sont pas exempts. Ceci revient à dire en somme qu'il faut augmenter le taux de l'impôt.

En effet, si l'on veut obtenir un rendement égal malgré ces exemptions on est obligé d'accroître le taux, or, comme ce taux est proportionnel, comme il s'appliquera sur tous les revenus sans exception, que tous les revenus bénéficieront de la même exemption, la situation restera toujours la même, on tourne dans un cercle vicieux; le seul moyen d'en sortir est d'indiquer que les revenus supérieurs à un certain chiffre, 5.000 francs par exemple, seront seuls à payer la réimposition, mais alors c'est l'impôt progressif. En somme, quoi qu'on en dise, avec ce système, sans doute on exemptera les revenus inférieurs à 1.000 francs, mais on fera payer à tous l'exemption dont bénéficiera un contribuable ayant 200.000 francs de revenus; ceux qui n'ont qu'un revenu de 1.100 francs devront payer leur part de cette exemption. Est-ce d'une justice absolue? Nous ne le croyons pas.

Ce n'est pas pour cette raison que la Commission a repoussé le projet de M. Cochery, c'est parce qu'avec ce système il faudrait adopter un minimum de revenu uniforme pour toute la France en renonçant à le faire varier suivant les localités. Elle a alors adopté l'idée de M. Tarrieux d'après laquelle les revenus du travail seuls doivent être exemptés, et voici sur quoi repose son raisonnement : les capitalistes sont privilégiés par rapport aux travailleurs, si leur capital est insuffisant, ils ont toujours la ressource de recourir au travail, le travailleur au contraire n'a que son salaire comme ressource, dès lors seuls bénéficieront de cette exemption les revenus de la cédule E, revenus provenant du travail.

M. Degouy a immédiatement présenté l'objection principale : si on exempte les revenus du travail seulement, on arrivera fatalement à accorder des réductions à ceux qui n'en méritent pas. Il peut se faire qu'un contribuable tout en ayant un revenu faible dans la cédule E possède au contraire un revenu très élevé dans les autres cédules, or, il sera exempté pendant qu'un propriétaire cultivant lui-même ne le sera pas. Le rapporteur a surtout appuyé sur cette dernière considération, il n'y a pas, en effet, que les revenus classés dans la cédule E qui proviennent du travail, il y a encore les bénéfices agricoles et en général tous les revenus classés dans la cédule D, qui proviennent à la fois du capital et du travail, or, pour ceux-là, comment procédera-t-on ? La Commission a répondu à cette question d'une façon très simple : on ne s'en préoccupera pas. Le taux en partie réduit (3 0/0 au lieu de 4 0/0) est une déduction largement suffisante. A ce sujet même, interrogé par le rapporteur sur le cas de ces propriétaires fonciers, très nombreux en France, qui ont un revenu qui suffit à peine à leurs besoins, M. Trarieux répondait avec désinvolture : « Qu'ils fassent autre chose. » Un propriétaire foncier ne peut cependant pas pour bénéficier d'une exemption d'impôt laisser sa propriété en friche et se faire ouvrier, pas plus que l'Etat ne peut l'accabler d'impôt sous prétexte qu'il est propriétaire. C'est un propriétaire, c'est vrai, mais c'est un ouvrier agricole également, et à ce dernier titre il doit bénéficier de toute la bienveillance du législateur. Avec le principe de M. Trarieux, on aboutit à la suppression de l'épargne

dans les communes rurales, en même temps qu'à une baisse considérable de la valeur des propriétés, ce n'est peut-être pas le moment de chercher de pareils résultats.

Indépendamment du principe de l'exemption, M. Trarieux n'admet pas un chiffre unique, il adopte une certaine échelle basée à la fois sur la population et sur les charges de famille, et dont il a fixé les deux extrêmes : dans les communes rurales le minimum serait de 300 fr. par travailleur célibataire, de 500 fr. par ménage avec un supplément de 100 fr. par enfant âgé de moins de 16 ans ou par ascendant non valide; à Paris le minimum serait 1.200 fr. : 2.000 fr. par ménage et 400 fr. par mineur ou ascendant, mais toujours pour les seuls contribuables dont les revenus proviennent du travail.

On peut s'étonner de voir M. Trarieux, l'adversaire obstiné de l'impôt personnel, faire intervenir dans son système un des éléments principaux de la personnalité : les charges de famille, d'autant plus que l'objection faite précédemment s'applique à ce cas-ci, il est parfaitement possible que certains contribuables dont les revenus proviennent d'autres cédules, de la cédule D en particulier, soient néanmoins accablés par les charges de famille, pourquoi ne pas en tenir compte ? c'est uniquement pour ne pas arriver à connaître le revenu global.

Nous assistons là en quelque sorte à la faillite du principe de la discrimination. La Commission a voulu baser l'exemption sur ce principe et elle est tombée dans des difficultés inextricables, elle a abouti nécessairement à l'injustice comme l'impôt italien. De plus elle a admis

certain éléments de l'impôt personnel. Ce qu'il y a de curieux à remarquer, c'est que, à chaque difficulté, un membre de la Commission, même hostile à l'impôt général sur le revenu, notait qu'avec ce système la difficulté n'existait pas, et cependant tous au début ont repoussé l'impôt général et cela uniquement à cause des règles de l'assiette. Examinons donc la valeur de l'assiette indiquée par la Commission.

L'assiette, cela va sans dire, est variable suivant la nature des revenus imposables. En tout on peut indiquer un principe général, mais négatif ; la Commission n'a jamais voulu à aucun prix et quel que soit la nature du revenu imposable adopter le principe de la déclaration.

Pour les propriétés bâties, elle établit le revenu réel ou la valeur locative d'après les baux et autres documents fournis par l'administration de l'Enregistrement, en procédant par voie de comparaison pour les propriétés au sujet desquelles on ne trouverait aucun acte. C'est le procédé actuellement employé, les seules modifications qu'y a apportées la Commission, consistent dans l'incorporation du sol à la propriété bâtie, dans la revision quinquennale au lieu de la revision décennale comme aujourd'hui.

Pour la propriété non bâtie la réforme était plus difficile, étant donné qu'aucune amélioration importante n'avait été apportée sur ce sujet depuis la confection du cadastre. Finalement la Commission s'est arrêtée aux règles suivantes : On procédera comme pour la propriété bâtie à une revision, la base sera fournie par les

documents de l'Enregistrement des dix dernières années, avec ces données on établira pour chaque commune et pour chaque nature de culture une évaluation type, qui sera discutée entre le contrôleur et les répartiteurs et arrêtée par une commission cantonale chargée surtout d'assurer la proportionnalité de commune à commune. Une fois le tarif fixé on classera les différentes terres de la commune. Dans l'évaluation on devra tenir compte des dépenses d'entretien, de sorte qu'on ne peut faire de nouvelles réductions, le revenu net ressortant seul de l'évaluation. Enfin, ce travail devra être revisé tous les vingt ans.

Ces procédés d'assiette sont très logiques. Même avec l'impôt général sur le revenu, afin d'assurer la vérification des déclarations, il serait nécessaire de faire ces diverses opérations. Il était donc naturel que la Commission extra-parlementaire adoptât ce procédé. Il conserve néanmoins un défaut, défaut d'autant plus grave que la Commission trouve qu'il est indifférent d'appliquer la répartition ou la quotité : c'est que si la proportionnalité est bien assurée de commune à commune dans le canton, elle ne l'est pas de canton à canton, ni d'arrondissement à arrondissement. Dès lors, en cas de répartition on n'obtient guère qu'une péréquation bien approximative. Avec l'impôt général cette difficulté n'existe pas, puisqu'il suffit de déterminer le revenu du contribuable dans la commune, sans avoir à se préoccuper du revenu de ses voisins.

Pour les valeurs mobilières, la rente française sera

taxée d'office au moment du payement, et les autres valeurs, en particulier les valeurs étrangères, devront payer l'impôt au moment de leur admission à la cote, où, si elles ne sont pas cotées en Bourse, lorsqu'on pourra les saisir au moyen de l'impôt sur les opérations de Bourse.

Pour les créances hypothécaires, le débiteur devra faire l'avance de l'impôt, il déclarera le montant de sa dette et on lui délivrera quittance spéciale de l'impôt qui est dû, il donnera alors cette quittance au créancier en paiement des intérêts ; mais pour les dettes chirographaires on n'en tient aucun compte parce qu'elles frappent principalement la généralité des revenus ; lorsqu'elles s'appliquent à un revenu spécial et ressortent de deux natures de titres, on les déduit dans le calcul du revenu net. C'est encore là une des conséquences désastreuses de l'impôt réel, on accorde la décharge des dettes chirographaires suivant les circonstances et non d'une façon générale, parce qu'on ne veut pas connaître le revenu global du contribuable. Il est inutile d'insister sur l'injustice d'un pareil procédé.

Mais c'est surtout lorsque la Commission a eu à examiner les règles de la cédule D que son impuissance s'est manifestée le plus évidemment. Trois procédés d'assiette étaient à sa disposition : la déclaration, la constatation du chiffre d'affaires, les signes extérieurs. La déclaration a été repoussée parce qu'elle donnait lieu à la fraude, qui ne pouvait être corrigée que par la production des livres de commerce, mesure que la Commission a jugée

inquisitoriale et dangereuse pour le secret des affaires; quant au chiffre d'affaires, la Commission a jugé qu'il n'y a pas de rapport constant entre les chiffres des ventes et celui des bénéfices. Elle s'est arrêtée alors au troisième procédé : celui des signes extérieurs qui est actuellement adopté.

Mais alors dans ce cas on tombe dans une complexité invraisemblable. [On prend en effet le loyer comme signe extérieur principal, mais cela est insuffisant, il faut tenir compte également des professions, certaines exigeant un local moins considérable que d'autres, tout en ayant un bénéfice supérieur; il faut tenir compte de la population de la commune où s'exerce l'industrie ou le commerce, du matériel, du nombre de machines et outils, du nombre d'ouvriers et d'employés, etc., etc. En somme, on est en droit de se demander comment, au milieu de toute cette complexité un contrôleur des contributions directes peut affirmer en toute sincérité qu'il a taxé un seul patentable avec équité. Sans compter que la loi laisse de côté certains signes extérieurs, par exemple la situation de l'établissement, surtout pour le commerce au détail. Mais enfin ce travail fait, la loi divise les professions en quatre groupes, ayant chacune un droit fixe différent. Nous voulons bien admettre que dans certains cas ce classement correspond à la réalité des choses, mais nous n'admettrons jamais qu'il en soit *toujours* ainsi, le législateur ne peut pas matériellement établir un cadre *a priori* et classer ainsi toutes les professions; sans doute si l'on ne considère que

la moyenne des bénéfices il pourra être dans le vrai ; mais si on entre dans des cas particuliers, il sera forcément dans l'erreur. Le droit proportionnel qui est ajouté à ce droit fixe est alors basé sur les signes extérieurs du revenu.

Peut-on soutenir que ce procédé est tellement supérieur à la déclaration qu'il faille rejeter celle-ci presque sans examen ? Certainement non ; nous ne faisons aucune difficulté d'avouer qu'avec la déclaration il y aura certainement des fraudes, mais n'y en a-t-il pas avec le système proposé ? n'y a-t-il pas des fraudes, nous dirons presque obligatoires, qui ne sont imputables à personne autre qu'au législateur ? C'est évident, avec la déclaration on a toujours la ressource d'imposer une pénalité au contribuable et de lui faire payer l'impôt si on saisit la fraude. Avec les signes extérieurs, on ne peut pas songer à cela, ce n'est souvent pas la faute du contribuable, et lorsqu'il est coupable, aucune pénalité ne le punit. Or, on peut dire que la fraude se pratique sur une grande échelle. Le contribuable sait parfaitement que le loyer constitue l'élément essentiel de l'imposition et, pour éviter d'être imposé il signe un bail fictif, le prix réel du loyer étant dissimulé dans une contre-lettre. Or, si celle-ci vient à être saisie par le fisc pour une raison ou pour une autre, l'Enregistrement perçoit bien une amende, mais le contrôleur des Contributions directes n'a que la ressource d'imposer une patente supplémentaire pour l'année courante, et d'imposer une patente plus élevée les années suivantes.

En ce qui concerne l'inquisition est-il vraiment beau-

coup plus inquisitorial de consulter les livres de commerce plutôt que d'aller compter les machines, les ouvriers, etc ? Quant au secret, c'est la preuve de l'infériorité du système des signes extérieurs si l'on craint tant en effet que par la déclaration on connaisse les bénéfices du patentable, c'est donc avouer qu'on ne les connaît pas au moyen des signes extérieurs, et qu'on les impose un peu au petit bonheur pour ainsi dire.

Aussi la Commission a-t-elle cherché à échapper autant que possible à cette difficulté. En ce qui concerne les officiers ministériels par exemple, exception faite des agents de change, elle a décidé que l'on calculerait la valeur de leur charge en capital et que l'on établirait l'impôt sur cette base, de façon qu'il représente « approximativement 3 % du revenu. » Ce serait excellent si la Commission nous indiquait le rapport qu'il y a entre la valeur d'une charge et le bénéfice qu'elle donne, ou si elle nous indiquait tout au moins les moyens de constater ce rapport, mais la Commission reste obstinément muette sur ce point, qui est cependant d'une importance capitale. Un contrôleur des Contributions directes ne sera guère plus avancé lorsqu'on lui aura dit simplement : la charge de ce notaire vaut 100.000 francs, taxez-le de façon à ce que son impôt atteigne 3 % de son revenu. Il demandera nécessairement si on admet que son bénéfice est de 3, de 5, de 8, de 10 % ou plus, ou encore il demandera qu'on lui donne les pouvoirs de constater ce revenu, mais faute de ces règles nécessaires, il lui est impossible de fixer quelque taxe que ce soit.

Pour les sociétés commerciales, M. Coste proposait très justement de leur imposer la déclaration, disant qu'elles étaient forcées de publier leurs bilans et leurs comptes, et que dès lors, il n'y avait aucune difficulté à en exiger la production, seulement, par là, on tend à supprimer la patente pour ces sociétés, car elle ferait double emploi avec la taxe sur le revenu, et pour cette raison sa proposition a été rejetée.

Pour les bénéfices agricoles, la Commission a adopté le seul procédé possible : la présomption légale ; elle a décidé que les bénéfices agricoles seraient 'présumés s'élever à la moitié de la valeur locative de la propriété cultivée.

Restent alors les revenus de la cédule E. Pour ceux-là il semble que la tâche était encore beaucoup plus délicate, puisque l'on n'a aucun moyen de contrôle, qu'il n'y a aucun capital engagé, le seul signe extérieur possible étant le loyer, et c'est en effet le système que proposait M. Trarieux ; il proposait de conserver la taxe d'habitation et d'en faire l'impôt sur les revenus du travail, il généralisait même et appliquait cette taxe à tout le monde, prétendant que tous les contribuables travaillent peu ou beaucoup, mais que tous retirent un profit quelconque de leur travail, et il ajoutait qu'il trouverait là un moyen d'établir un correctif et de frapper davantage les grandes fortunes. C'est un aveu précieux à retenir dans la bouche de M. Trarieux. En somme, s'il veut frapper davantage les grosses fortunes, pourquoi n'établit-il pas l'impôt progressif ? Pour ne pas entrer

dans l'inconnu, dit-il, et pour que la progressivité ne devienne pas un moyen de spoliation. Mais le moyen qu'il indique n'est pas meilleur, tant s'en faut. M. de Foville lui a fait remarquer immédiatement que de cette façon il frapperait non seulement les grosses fortunes, mais encore les petites, que beaucoup tirent leurs revenus non seulement de leur travail, mais encore de quelques capitaux plus ou moins importants qu'ils ont en réserve.

La Commission a alors repoussé cette théorie et adopté différents procédés d'assiette, suivant la valeur des revenus tirés du travail. Elle a adopté la voie de la retenue d'office pour tous les fonctionnaires, ainsi que pour les employés de sociétés ou de banque dont le traitement peut être connu facilement. Pour les autres, elle a adopté le loyer comme base de l'impôt, en admettant toutefois que lorsqu'un contribuable pourrait justifier qu'il a un salaire inférieur à celui résultant de cette présomption, il y aurait lieu de s'en tenir à ce chiffre. C'est donc au fond la déclaration facultative dûment justifiée. La Commission a été obligée de l'adopter, car l'observation de M. de Foville portait dans ce cas spécial, il pouvait se faire que quelques revenus tirés d'un portefeuille ou d'une propriété foncière affermée, permettent au contribuable de prendre un loyer supérieur à celui qu'il aurait pu choisir s'il n'avait eu que les bénéfices de son travail ; or, les revenus étant déjà taxés dans les autres cédules, il eut été injuste de les frapper à nouveau par la taxe sur le loyer.

En résumé, pour arriver à établir les règles de l'assiette en écartant la déclaration du contribuable, la Commission a été obligée de fixer un système d'une complexité extraordinaire, appliquant un mode d'assiette spécial, non seulement à chaque cédule, mais encore dans chaque cédule, suivant les diverses natures de revenus. Encore n'a-t-elle pas pu arriver à exclure complètement la déclaration. Si malgré cela, elle était arrivée à obtenir des résultats, nous ne dirons pas absolument justes, mais approchant beaucoup de la réalité, peut-être pourrait-on encore adopter son système, mais il est loin d'en être ainsi. Nous avons déjà cité un exemple au sujet des patentes, nous pouvons encore en citer un second : en établissant la déclaration seulement facultative et non obligatoire pour les revenus de la cédule E, elle lèse à la fois le Trésor et toute une catégorie de contribuables. Il est certain, en effet, que seuls feront une déclaration ceux qui seront lésés par la présomption, les autres se garderont bien de déclarer un revenu supérieur à celui auquel ils sont régulièrement taxés par l'impôt sur le loyer. Dès lors ces derniers payeront un impôt moins élevé que les premiers, quoiqu'en réalité leurs revenus proviennent de la même origine. C'est là une discrimination à laquelle la Commission ne s'attendait certainement pas.

Nous nous arrêterons là dans l'examen du projet élaboré par la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus. Ce projet a d'ailleurs été repris en 1897 par M. Cochery, ministre des finances, et présenté à

l'examen du Parlement. Nous n'examinerons, ni les procédés de perception étudiés par la Commission, non plus que les moyens de joindre les impôts locaux à l'impôt sur les revenus ou le bilan de la réforme. D'ailleurs nous n'avons étudié ce projet que pour en montrer les défauts, et pour montrer l'impuissance d'une Commission, composée des hommes les plus éclairés en matière de finance, d'établir un impôt sur les revenus d'où seraient écartés l'élément personnel, et la déclaration.

Ce n'est pas que ce projet en lui-même ne contienne d'excellentes mesures, on peut citer en effet dans ce sens, l'imposition de toutes les valeurs mobilières, la revision périodique du cadastre, etc. Mais ces mesures sont littéralement noyées au milieu d'une complexité telle qu'il est permis de douter que les agents du fisc puissent appliquer l'impôt avec toute l'exactitude désirable, et en tout cas on peut affirmer que le contribuable s'y perdrait absolument. De plus il est loin d'être d'une justice absolue, ce ne sont, en somme, que quelques améliorations apportées au système Français actuel, améliorations bien faibles si on les compare aux inconvénients qui les accompagnent.

Il est seulement profondément regrettable que les débats de la Commission aient été ainsi limités à l'élaboration d'un projet d'impôt sur les revenus, et que l'on ait soigneusement écarté de ses délibérations, toute question se rattachant à l'impôt global ; nous aurions eu ainsi un travail d'une ampleur remarquable où les deux principes, tour à tour soutenus ou attaqués par leurs partisans

ou leurs adversaires les plus éminents auraient été nettement dégagés et profondément étudiés.

En dernière analyse, ce qui résulte des études pourtant si approfondies de la Commission, c'est l'impossibilité d'établir un impôt sur les revenus, d'où serait bannie la déclaration, qui soit à la fois juste et simple. Ici, tout est conventionnel, depuis la classification des revenus jusqu'aux règles de l'assiette en passant par la discrimination. La Commission a complètement laissé de côté les impôts indirects, elle les ignore, elle ne connaît pas cette ressource principale du budget ; elle ne s'est pas demandée une fois si ces impôts ne constituaient pas là une injustice qu'il y aurait lieu de corriger, l'idée ne lui est jamais venu de se poser cette question. Constituée pour élaborer un projet d'impôt sur les revenus, elle a élaboré ce projet dans les limites étroites qui lui avaient été données, sans essayer de s'en affranchir, et c'est ainsi qu'elle est arrivée à réaliser ce projet injuste dans son principe comme dans ses conséquences, et absolument irréalisable en pratique par suite de sa complexité.



CHAPITRE II

Projet de M. Ribot

M. Ribot a présenté son projet le 22 octobre 1895, c'est-à-dire après les travaux de la Commission extra-parlementaire de l'impôt sur les revenus. Il n'a pas adopté cependant les conclusions de son rapport, et cela à cause de la fraude. Il a également rejeté, et pour la même raison, le principe de l'impôt sur le revenu. Son projet, en définitive, consiste uniquement dans une série de réformes apportées aux contributions existantes, sans qu'il y ait un travail d'ensemble. Nous n'aurons donc à étudier que les réformes qui intéressent la contribution des portes et fenêtres et la contribution personnelle et mobilière, qui sont de véritables impôts de superposition sur le revenu.

En ce qui concerne la contribution des portes et fenêtres, elle est purement et simplement supprimée, comme étant injuste et absolument inégale ; les ouvertures d'un somptueux hôtel étant taxées comme celles d'une maison ordinaire. Le produit de cet impôt est récupéré principalement sur la contribution personnelle mobilière.

Ce que M. Ribot reproche principalement à celle-ci, c'est l'inégalité des contingents attribués aux diverses circonscriptions administratives et, d'autre part, l'insuffisance de la réglementation et de la répartition individuelle, et, particulièrement pour celle-ci, l'opposition qu'il y a en fait entre la manière de procéder des répartiteurs et les règles édictées par la loi. Ce sont les seuls défauts qui ont frappé M. Ribot, et ce sont les seuls qu'il s'efforce de corriger.

Quant à la base de l'assiette, le loyer considéré comme signe extérieur du revenu, il la maintient avec la plus grande énergie, reconnaissant deux choses toutefois : 1^o que le cours des loyers varie suivant la population ; 2^o que la dépense du loyer devient plus élevée, au fur et à mesure que le budget des particuliers diminue. Ces deux considérations influent alors sur les modes de répartition des contingents et de répartition individuelle qu'il adopte.

Pour obtenir une répartition exacte dans les différentes circonscriptions administratives, il faut tenir compte de la différence des loyers dans chaque localité. Or, une des causes principales de cette différence consiste dans la population. Il groupe alors les communes par catégories ;

dès lors, pour les communes de 2,000 habitants et au-dessous, la valeur locative sera imposée intégralement ; pour celles de 2,000 à 5,000 habitants, elle sera réduite de 5 0/0 ; pour celles de 5,000 à 10,000 habitants, de 8 0/0 ; pour celles de 10,000 à 30,000 habitants, de 10 0/0 ; pour celles de 30,000 à 200,000 habitants, de 12 0/0 ; pour celles de 200,000 habitants et au-dessus, de 15 0/0 ; pour Paris enfin, de 20 0/0. Une fois ces réductions opérées, la valeur locative sera frappée au taux de 6,50 0/0, ce qui fait, d'après l'auteur, 0 fr. 72 0/0 du revenu, si on admet que le loyer représente le neuvième du revenu total du contribuable.

Pour la répartition individuelle, M. Ribot, reconnaissant l'injustice qu'il y a de soumettre à une règle uniforme les habitants des villes et ceux des campagnes puisque toutes les maisons rurales se ressemblent, à peu de chose près, admet parfaitement des règles différentes, tout en maintenant toujours le loyer comme signe extérieur.

Pour les villes, il reconnaît que le rapport entre le revenu du contribuable et le montant de son loyer n'est pas constant ; qu'il augmente d'importance au fur et à mesure que le revenu du contribuable diminue. Partant de ce principe, il admet une sorte de progressivité forme dégressive à l'exemple de celle adoptée en Angleterre, produite par une réduction d'un loyer minimum. Voici le résultat de la réforme.

LOYERS RÉELS	MAXIMUM de LOYER à déduire	LOYERS IMPOSABLES	MONTANT DE L'IMPOT au taux de 10 0/0	RAPPORT DE L'IMPOT au loyer réel
	FR.	FR.	FR.	P. 100
450 fr.	400	50	5	4.44
500 —	400	100	10	2 »
600 —	400	200	20	3.33
800 —	400	400	40	5 »
1.600 —	400	1.200	120	7.50
2.400 —	400	2.000	200	8.33
3.200 —	400	2.800	280	8.75
4.000 —	400	3.600	360	9 »
6.000 —	400	5.600	560	9.33
8.000 —	400	7.600	760	9.50
16.000 —	400	15.600	1.560	9.75
24.000 —	400	23.600	2.360	9.83
32.000 —	400	31.600	3.160	9.87
40.000 —	400	39.600	3.960	9.90

On pourrait diminuer ou augmenter le minimum des loyers suivant les communes.

Indépendamment de ces considérations l'auteur du projet admet encore des réductions sur le loyer pour charges de famille. Il part du principe que l'importance du loyer choisi par le contribuable dépend aussi beaucoup du nombre de ses enfants, il admet alors des réduc-

tions variables suivant le nombre d'enfants âgés de plus d'un an et de moins de 16 ans. Ces réductions s'opèrent sur le montant du loyer réel comme le minimum à déduire, elles sont de 20 fr. pour un enfant, de 160 fr. pour deux enfants et de 240 fr. pour trois enfants.

Le loyer n'est pas la seule base admise pour apprécier l'importance des signes extérieurs, les répartiteurs auront encore le droit de majorer le loyer matriciel de 5 0/0 par chaque domestique féminin, de 10 0/0 par chaque domestique mâle, pour les contribuables qui emploient habituellement plus d'un domestique, et de 10 0/0 pour chaque voiture, sans que les majorations puissent ainsi dépasser 50 0/0.

Pour les communes rurales où la situation respective des contribuables est mieux connue des répartiteurs, il n'y a plus la même utilité de les enfermer dans des règles aussi précises ; on leur laissera donc comme aujourd'hui une certaine latitude d'appréciation.

Il est assez difficile d'apprécier ce système. Il est tout d'abord un fait incontestable, c'est que M. Ribot apporte à la contribution personnelle et mobilière tous les perfectionnements qu'il est possible de lui donner en conservant le cadre qu'elle possède actuellement. Mais justement ce cadre est-il excellent ? c'est la question que l'auteur du projet laisse sans aucune solution. Il fait de la contribution mobilière un impôt qui serait bon en lui-même, mais qui reste mauvais, lorsqu'on le réunit aux autres contributions directes. C'est, en effet, un impôt de superposition, un impôt général sur le revenu qui

vient s'ajouter aux taxes déjà payées par les contribuables. Ce serait admissible si tous les revenus étaient également frappés par ailleurs, mais nous savons qu'il n'en est pas ainsi, et M. Ribot laisse exempts certains revenus, tels que la rente, les créances hypothécaires, etc. Dès lors la contribution personnelle et mobilière, quoiqu'on ait fait disparaître certains défauts qui lui sont propres, conservera cependant tous les inconvénients qu'elle possède du fait de sa jonction avec d'autres contributions directes mal établies.

Ceci nous montre la grosse difficulté qu'il y a en France de vouloir réformer une seule contribution directe sans adopter un plan de réforme générale qui s'applique à toutes. Une réforme partielle peut être bonne, elle sera toujours insuffisante, si elle ne fait pas partie d'un plan d'ensemble. On admet que la contribution mobilière est un impôt de superposition, c'est très bien, mais alors il faudrait que tous les revenus soient déjà taxés, ou sinon les uns paieront un impôt, les autres en paieront deux, quelques-uns même n'en paieront pas du tout.

Quant aux réformes apportées à la contribution mobilière, il y en a qui sont certainement excellentes. Ainsi les réductions pour charges de famille ; ainsi encore la liberté d'appréciation laissée aux répartiteurs ruraux, quoique cela divise un peu les contribuables en deux catégories, et fasse peser l'impôt sur les uns plutôt que sur les autres. Le tarif progressif est également très acceptable, cependant nous ne voyons pas bien l'utilité

d'établir une réduction uniforme pour tous les loyers, et l'Angleterre nous semble avoir été beaucoup plus sage, en établissant un rapport entre l'importance du loyer et l'importance du revenu.

En somme, le projet de M. Ribot constitue certainement un progrès, mais un léger progrès seulement, c'est un pas très timide dans la voie de l'impôt général ou plutôt pour être plus exact c'est l'accommodement d'une contribution aux nécessités de la vie actuelle. Si on estime que seule la contribution mobilière avait des défauts, ce projet est très bon ; mais si au contraire on estime, et c'est notre avis, que toutes les contributions ont des défauts, non seulement intrinsèques, mais encore des défauts dans les rapports qu'elles ont entre elles, la réforme est absolument insuffisante, à moins que l'on corrige ces défauts par ailleurs, or, c'est justement le but que l'on se propose avec l'impôt général sur le revenu.



CHAPITRE III

Projet de M. Maujan

Le projet de M. Maujan, déposé le 11 juin 1903, fait partie de tout un ensemble de mesures destinées à améliorer la législation fiscale, et qui comprend trois grands projets : 1^o une proposition tendant à limiter le droit d'héritage, 2^o une proposition ayant pour objet le monopole de la rectification de l'alcool, 3^o une proposition ayant pour objet l'établissement d'un impôt sur le capital et sur le revenu. Nous n'étudierons que cette dernière proposition qui nous intéresse seule.

Le projet d'impôt sur le capital et le revenu est très curieux à observer, car il renferme des éléments en apparence contradictoires. Il est à la fois réel et personnel, cédulaire et progressif ; à la différence de toutes les combinaisons d'impôt sur le capital et sur le revenu, il ne constitue pas deux impôts distincts, mais un seul et unique impôt divisé en six cédules, dont trois s'appli-

quent au capital et trois au revenu. Il n'y a aucune superposition entre les deux, tous les revenus sont atteints, mais ne le sont jamais qu'une fois.

Nous avons dit que l'impôt est à la fois cédulaire et progressif. En effet, il y a une progression, pour chaque cédule et une progression spéciale ; M. Maujan reproche au Parlement de s'être laissé terroriser par l'expression « d'impôt global, » il nous semble bien obéir aux mêmes considérations.

Voici d'ailleurs en quelques mots, le mécanisme de son système. L'impôt comprend six cédules : la cédule A renferme les capitaux stérilisés : châteaux, hôtels, parcs, pièces d'eau, couvents, cloîtres, territoires et équipages de chasse, bijoux, collections, yachts de plaisance, mobilier de luxe, fonds de réserve des sociétés, capital industriel non utilisé, terrains à bâtir, etc. ; la progression s'étend de 3 fr. 10 % à 4 %. La cédule B comprend les capitaux passifs : propriétés bâties habitées en totalité ou en partie par leur propriétaire, jardins et clos de ces propriétés, meubles meublants. La cédule C comprend les capitaux actifs : capitaux industriels, capital actions et obligations des chemins de fer, capital d'exploitation des mines, capital social des usines, la progression est de 2 fr. 10 à 2 fr. 50 % ; enfin les capitaux agricoles en cas d'exploitation directe, pour ces derniers, la progression est de 1 fr. 60 à 2 %.

Les trois dernières cédules comprennent les revenus : la cédule D renferme les revenus produits par le capital seul, soit les prêts hypothécaires, rentes françaises,

fonds d'Etat et valeurs étrangères, part d'intérêt dans les sociétés commerciales, Crédit foncier, intérêt des cautionnements, maisons de rapport, en général tous les revenus de ce genre, sauf ceux déjà taxés par la cédule C, la progression va de 2 fr. 60 à 3 0/0. La cédule E comprend les revenus mixtes : bénéfices provenant des capitaux de spéculation, de 2 fr. 10 à 2 fr. 50 0/0 ; bénéfices de commerçants et industriels de 1 fr. 20 à 2 fr. 0/0, bénéfices des agents d'affaires au taux uniforme de 2 0/0, bénéfices des officiers ministériels de 1 fr. 70 à 2 fr. 0/0 ; fermages acquis par le propriétaire foncier qui a loué l'exploitation, de 1 fr. 30 à 1 fr. 50 0/0 ; bénéfices de l'exploitant agricole autre que le propriétaire, au taux uniforme de 1 fr. 25 0/0. Enfin la cédule F comprend les revenus du travail seul : bénéfices des professions libérales, traitements et indemnités divers taxés de 0 fr. 10 à 1 fr. 0/0 ; salaire des ouvriers à la journée ou au mois de 0 fr. 05 à 0 fr. 30 ; produits nets de l'exercice d'un métier au taux uniforme de 0 fr. 20 0/0, pensions et retraites de 0 fr. 10 à 1 fr. 0/0, rentes viagères de 0 fr. 10 à 2 fr. 0/0.

Telle est la division adoptée par M. Maujan et nous avouons ne pas en reconnaître du tout la valeur ; c'est là une division qui nous paraît bien artificielle, et qui ne semble pas répondre à un principe bien défini. Si la cédule A nous semble bien comprendre les capitaux stérilisés, il n'en est pas de même des autres. Ainsi la cédule B comprend les maisons habitées par le propriétaire et la cédule D les maisons de rapport, les premières sont, paraît-il, des capitaux passifs, mais si le propriétaire n'a-

bite pas sa maison, il est obligé d'en louer une, et en réalité, il a intérêt à le faire. Examinons le taux de ces deux cédules ; toutes deux sont soumises au taux progressif s'élevant de 2 fr. 60 0/0 à 3 0/0, seulement pour la cédule B, ce taux s'applique à la valeur en capital de la maison, tandis que pour la cédule C il s'applique au revenu produit. Exemple : un propriétaire habite sa maison qui vaut 20.000 fr. il payera 2 fr. 60 0/0 d'impôt, soit 52 fr. d'impôt ; un autre loue sa maison 20.000 fr. et s'en va habiter ailleurs, il a donc une maison de rapport et, conformément au taux de la cédule D, il va payer 2 fr. 60 0/0 sur son revenu, soit 52 fr. comme le premier, mais sa maison vaut plus de 200.000 fr., de sorte que deux contribuables paient un impôt identique pour deux immeubles dont l'un vaut dix fois plus que l'autre.

Autre chose encore, un contribuable qui a un revenu de 20.000 francs, provenant d'actions de chemin de fer payera 147 francs d'impôt, tandis que celui qui aura 20,000 francs de revenus en rentes françaises ou valeurs étrangères payera 14 fr. 20. Il y a encore un exemple bizarre de cette classification : le propriétaire foncier exploitant lui-même est imposé dans la cédule C, c'est-à-dire sur son capital, tandis que le propriétaire qui a loué son exploitation est taxé dans la cédule E, c'est-à-dire sur son revenu. Le premier, pour une propriété qui lui rapporte 3.000 francs paye 1 fr. 60 % sur le capital, le second pour le même revenu paye 1 fr. 30 % ce qui, joint à la taxe du fermier, qui est de 1 fr. 25 %, fait un total de 2 fr. 55 % mais sur le revenu seulement. Si nous admettons d'une part que le taux de capitalisation

de la terre soit 5 %, ceci importe peu du reste et on peut adopter le taux que l'on préférera, si on admet d'autre part que le revenu du fermier est de la moitié de la valeur locative, la même terre payera 960 francs d'impôt si elle est exploitée par le propriétaire et 38 fr. 25 si elle est louée à un fermier.

Ces résultats nous paraissent absolument extraordinaires et nous avons douté un instant de leur exactitude, cependant ils sont strictement vrais, et si on se rapporte au bilan que M. Maujan établit de la réforme, on se rend parfaitement compte que l'impôt frappe bien le capital dans les trois premières cédules et le revenu dans les trois autres. Ce ne sont pas les seules anomalies d'ailleurs qu'il y a dans ce projet.

Il y en a une autre très curieuse : c'est qu'en fait la progression n'existe pas, surtout pour certaines cédules. En effet pour la cédule A, le taux progressif n'intervient qu'à partir de 500.000 francs ; pour la cédule B, à partir de 200.000 francs seulement ; c'est le même chiffre pour la cédule D ; pour la cédule C, à partir de 100.000 francs ; pour les officiers ministériels, à partir de 20.000 francs de revenu seulement ; pour les propriétaires ayant loué leurs propriétés à partir de 5.000 francs seulement, etc. De sorte, qu'en résumé, seuls peut-être les revenus compris dans la cédule F bénéficient de la progression, l'échelle serrant le revenu d'assez près. En un mot la plus grande partie des contribuables, et justement ceux à qui il conviendrait d'appliquer le taux progressif, y échappent. Les gros revenus n'y sont pas soumis, seuls les très gros reve-

nus sont frappés. Il est certain que les rentiers qui ont plus de 200.000 francs de rentes sur l'Etat sont excessivement rares, que ceux qui ont un mobilier de luxe, supérieur à 200.000 francs, sont aussi l'exception, qu'enfin il est très facile de compter les propriétaires fonciers qui exploitent directement une propriété, d'une valeur supérieure à un million. A ce sujet, un propriétaire qui tire 10.000 francs de sa propriété payera 1 fr. 60 % d'impôt pour avoir le droit de travailler comme un malheureux, tandis qu'à côté de lui le rentier qui a loué la sienne ne payera que 1 fr. 40 % sur le revenu,

Aussi le rendement que présume M. Maujan est-il absolument erroné. Prenons pour le démontrer l'exemple du propriétaire foncier dans la cédula C. Voici quelle est la progression :

de	1 à	1.000.000	— 1.60 0/0
	1.000.001 à	10.000.000	— 1.65 0/0
	10.000.001 à	20.000.000	— 1.70 0/0
	20.000.001 à	50.000.000	— 1.75 0/0
	50.000.001 à	100.000.000	— 1.80 0/0
	100.000.001 à	200.000.000	— 1.90 0/0
	200.000.001 et au-dessus		— 3.00 0/0

Cette progression établie voici comment raisonne l'auteur : la propriété foncière ainsi exploitée ayant une valeur de 60 milliards, il convient de prendre le taux moyen entre 1 fr. 60 et 2 0/0 soit 1 fr. 80 0/0 et d'appliquer ce taux à cette somme de 60 milliards, nous aurons

alors le produit, soit de 108 millions. Voilà son calcul (c'est du reste la preuve que le taux s'applique bien au capital et non au revenu).

Or, ce calcul est manifestement faux. En adoptant ce taux moyen de 1 fr. 80 0/0 l'auteur suppose que sur le total de 60 milliards, 30 milliards sont constitués par des propriétés appartenant au même individu, qui sont exploitées par lui et dont la valeur dépasse 50 millions ; or, nous serions très reconnaissants à l'auteur de vouloir bien nous citer en France un seul propriétaire qui exploite une propriété d'une valeur de 10 millions seulement. Pour rester dans l'exactitude, il faut donc évaluer le rendement au taux de 1 fr. 60 0/0. Il en est de même pour la cédule D, sur 3.500 millions de revenus de cette catégorie l'auteur suppose que la moitié au moins est constituée par des capitalistes ayant plus de 2 millions de revenus, et il part de ce principe pour faire son évaluation. Il arrive ainsi à évaluer le produit brut de l'impôt à une somme supérieure à un milliard, il aurait pu très facilement trouver un rendement supérieur en théorie, mais le Ministre des Finances qui compterait sur ce produit pour équilibrer son budget risquerait fort de créer le déficit.

Où l'absence de progression se montre également, c'est dans le défaut d'exemption : aucun capital, aucun revenu si faible soit-il n'est exempté. C'est là un défaut considérable, d'autant plus considérable que tous les contribuables sont déjà soumis à une taxe civique, ou à une taxe sur les étrangers, la première étant de 1 fr. 50 et la se-

conde de 5 fr. Pourquoi alors établir une progression qui ne sert à personne, ou presque à personne, et que devient le principe qui fait établir la progression directe pour compenser la progression à rebours des impôts indirects ?

Cependant l'auteur tient compte des charges de famille, mais dans des proportions tellement restreintes que le résultat est pour ainsi dire nul. Il n'en tient compte en effet, que pour les revenus du travail compris dans la cédule F, et encore à l'exclusion des pensions et retraites ou des rentes viagères. Une décharge n'est admise que pour les enfants mineurs au dessus de deux ; l'auteur pensait sans doute que le retraité n'a plus d'enfant encore en minorité, cependant le cas peut fort bien se produire surtout à la suite de la loi de 1898 sur les accidents, il eut donc été bon d'en tenir compte.

Pour l'assiette, l'auteur a repoussé la déclaration, et il imagine des règles différentes suivant le capital ou le revenu qu'il s'agit d'atteindre. Nous n'énumérerons pas évidemment tous les systèmes proposés, citons en quelques exemples. Pour tous les capitaux fonciers productifs ou improductifs, il admet l'évaluation directe administrative. Pour les capitaux mobiliers improductifs, c'est aussi l'évaluation directe administrative basée sur les polices d'assurances, avec déclaration facultative. C'est à notre avis un très mauvais procédé ; d'abord il est très facile de dissimuler une police d'assurance, et pour cela, on n'a qu'à s'assurer à une compagnie ayant son siège à l'étranger, l'agent du fisc n'aura plus alors aucune base

pour faire son évaluation, car il n'est pas dans les intentions de l'auteur de l'autoriser à perquisitionner dans les immeubles pour en évaluer le mobilier ou les bijoux que peuvent posséder les habitants. Le seul résultat pratique serait donc de ruiner les assurances françaises au profit des compagnies étrangères qui, pour tourner la loi, n'auraient qu'à supprimer leurs succursales en France, et à les remplacer par des agents ambulants, sorte de commis-voyageurs en assurance.

De plus, la déclaration facultative aurait le résultat d'établir une différence de traitement entre contribuables de la même catégorie, car seuls ceux qui seraient trop taxés déclareraient leurs capitaux. Nous trouvons là un exemple de l'impossibilité qu'il y a de taxer les capitaux mobiliers improductifs.

Les revenus mobiliers provenant des fonds d'Etat étrangers ou des valeurs étrangères seront taxés par voie d'abonnement.

Les bénéfices provenant des capitaux de spéculation seront taxés d'office. Mais qui les taxera, sur quoi se basera-t-on ? Sera-ce sur les signes extérieurs ? Sera-ce sur une déclaration ? Sera-ce en consultant les livres de commerce ? L'auteur ne le dit pas ; même observation, pour les bénéfices des agents d'affaires qui seront taxés d'office. Pour les commerçants, l'administration évalue directement d'après les signes extérieurs, mais quels signes extérieurs ? Personne ne les connaît. Enfin tous les revenus de la cédule F, sauf les pensions et les rentes

viagères au sujet desquelles l'impôt est retenu d'office, tous ces revenus sont évalués directement par l'administration sans que l'auteur prenne soin de nous dire quelle devra être la façon de procéder de l'administration ; sans doute l'auteur prévoit qu'un règlement d'administration publique déterminera les mesures nécessaires pour assurer l'application de son projet, mais il eut été bon néanmoins de préciser davantage et d'indiquer tout au moins une ligne de conduite générale au Ministre chargé d'élaborer ce règlement.

Autre exemple d'imprécision. Par l'article 8 de son projet, M. Maujan établit dans chaque commune une commission composée d'un agent désigné par l'administration, du maire ou de l'adjoint et de six contribuables désignés par le conseil municipal, en dehors de ce dernier, non renouvelables, et pris parmi les imposés aux différentes cédulas. En outre, dans les communes de plus de 5.000 habitants, l'agent du fisc procédera annuellement à un recensement. C'est très bien ; mais combien de temps la commission conserve-t-elle ses pouvoirs ? et surtout à quoi sert-elle ? Est-ce pour établir l'assiette de tous les revenus ou seulement de quelques-uns ? est-ce pour contrôler le travail de l'administration ou pour le préparer ? prend-elle des décisions ou n'émet-elle que des vœux ? doit-elle avoir des rapports avec les contribuables ? On pourrait ainsi multiplier les questions sans trouver ni dans le projet, ni dans l'exposé des motifs une seule ligne qui permette de supposer au moins les intentions de l'auteur ; il place cette Commission au milieu de son projet,

sans nous dire ce qu'elle vient y faire ; il appartient évidemment au Ministre chargé de faire le règlement d'en tirer le parti qui lui paraîtra le meilleur, mais il était néanmoins utile et nécessaire même, de lui indiquer d'une façon quelconque, si vague soit-elle, le rôle de cette commission.

En un mot, avec cette imprécision, le Ministre conserve un pouvoir presque absolu en matière fiscale. Les seules choses qu'il ne peut toucher, c'est la classification, et le taux ; pour le reste il est parfaitement libre d'introduire les réformes qui lui plaisent, d'établir la déclaration, ou l'inquisition ; de faire nommer les commissions communales sans jamais rien leur donner à faire.

Ce défaut de précision est une lacune par trop considérable. Toute la question du contentieux tient en deux lignes : il sera le même que pour les contributions directes. C'est très possible pour les règles de procédure, mais il en est autrement pour l'objet des réclamations et pour les règles qui concernent l'instruction. On ne peut instruire une réclamation comme aujourd'hui puisque le mode d'assiette est différent. Ainsi, par exemple, comment instruira-t-on une réclamation basée sur fausse évaluation des capitaux mobiliers improductifs ? Quels seront les droits des agents du contentieux ? Si quelqu'un refuse de livrer sa police d'assurances, et fait une déclaration manifestement fausse, on peut se demander comment le Conseil de Préfecture, pourrait démontrer la fraude, s'il aurait le pouvoir de perquisitionner, ou bien

d'exiger de la compagnie d'assurances la production de la police ; si les bijoux sont enfermés dans un coffre-fort, aura-t-il le droit de faire forcer le coffre-fort pour en faire l'évaluation ? Ces difficultés tiennent un peu il est vrai à la nature de la matière imposable, mais on peut se poser la même question au sujet des bénéfices des agents d'affaires par exemple. Sur ce point encore, la proposition est beaucoup trop imprécise.

Par exemple, la discrimination est observée, elle l'est même beaucoup trop, surtout entre les capitaux et les revenus, et pour les cédules B et C. Au fond, la distinction entre les capitaux stérilisés et les capitaux passifs est un peu superficielle en cette matière. Qu'est-ce bien au juste qu'un capital passif qui n'est pas stérilisé. L'auteur range parmi ces capitaux les maisons habitées par le propriétaire, les jardins et clos de ces dites maisons, à l'exception des terrains d'agrément ; mais ce sont bien là des capitaux productifs au moins indirectement, un contribuable qui habite sa maison, qui cultive pour sa nourriture des légumes dans son jardin, a par ce fait des capitaux actifs aussi bien que le propriétaire-fermier exploitant lui-même sa propriété, et nous ne saisissons nullement l'intérêt qu'il peut y avoir à établir une discrimination entre ces deux catégories de contribuables ; de même la discrimination faite entre le rentier et le propriétaire-fermier, par exemple, toute en faveur du premier et dans des proportions considérables. Il semble bien cependant que si un revenu doit être frappé de préférence, c'est la rente, étant donnée la durées et la

sécurité de ce revenu. Ceci provient d'une classification défectueuse des capitaux et des revenus, et principalement de cette espèce de dédoublement qui est fait pour les revenus provenant à la fois du capital et du travail, les uns étant frappés comme capitaux (capital d'exploitation des mines, capital social des usines), les autres frappés comme revenus (bénéfices des commerçants et industriels). On peut même se poser une question délicate à ce sujet. N'y a-t-il pas double emploi entre ces deux cédules ? Après avoir atteint le capital d'exploitation n'atteindra-t-on pas également les bénéfices produits par ce capital ? Il semble bien que ce soit la conséquence de ce dédoublement, malgré l'imprécision du projet. On voit, dès lors, à quel taux considérable seront frappés certains revenus, puisqu'ils supporteront en outre une taxe sur le capital qu'ils représentent.

Quant au principe de la progression introduit ainsi dans chaque cédule, il est franchement mauvais. En fait d'abord, nous avons montré que le plus souvent elle n'existerait pas, étant donné que dans chaque cédule elle ne part que d'un chiffre très élevé. Mais indépendamment de cette considération, la progression ne peut être admise, car elle devient injuste. En effet, le principe de la progressivité de l'impôt n'est justifiable qu'autant qu'il est appliqué à une taxe purement personnelle. Dès qu'il s'applique à une taxe réelle, il devient absolument injuste, car la progressivité à rebours ne peut être appréciée que si l'on considère les facultés globales du contribuable et par conséquent ne peut être corrigée que

dans les mêmes conditions. Tout autre système de progression ne peut être accepté. Or, l'impôt de M. Maujan est bien un impôt réel dans la plus grande majorité des cas.

L'auteur joint à sa proposition un article concernant les impositions locales et centimes communaux et départementaux. Il autorise la jonction de ces centimes; il n'y a d'ailleurs aucun inconvénient à le faire puisque l'auteur n'admet aucune exemption.

Mais il ajoute que l'Etat pourra ajouter des centimes généraux, dans le cas où l'on voudrait obtenir un rendement supérieur; c'est l'aveu d'un des plus graves défauts du système, le manque absolu de souplesse. Cet impôt est d'une rigueur absolue; si l'on veut le modifier tant soit peu, il est nécessaire de le remanier complètement. Sans doute la productivité suivra la progression de la fortune publique mais là s'arrêtera sa souplesse, et lorsqu'on voudra obtenir en cas de crise un rendement bien supérieur, on sera obligé de procéder par la voie d'adjonction de centimes généraux; or, c'est là un procédé désastreux; nous avons déjà montré, à quelles injustices aboutissait ce système, on ne ferait qu'augmenter l'importance de ces injustices en admettant l'adjonction de centimes quelconques.

Ce n'est pas à dire que tout soit à rejeter dans le projet de M. Maujan, il y a au moins deux principes excellents: le premier, c'est l'imposition des capitaux improductifs d'après leur valeur en capital; le second, c'est la création d'une taxe civique. Il est, en effet, de toute utilité que

dans une démocratie, tout citoyen non indigent soit tenu au paiement d'une taxe directe, si faible soit-elle, surtout si on admet l'exemption des faibles revenus ; de plus il est nécessaire de fixer un chiffre uniforme pour toute la France, et de ne pas laisser aux Conseils généraux la faculté de le modifier dans chaque département.

En résumé, M. Maujan a voulu éviter dans son projet deux choses principales : la globalité, et la déclaration, il est forcément arrivé à des inconséquences graves. La progressivité ne peut être admise qu'avec la globalité, et celle-ci n'est possible qu'avec la déclaration. Prendre l'impôt cédulaire, l'impôt réel, et essayer d'y introduire la progressivité, c'est essayer de combiner deux principes contradictoires qui s'excluent réciproquement. De plus l'évaluation de l'auteur est absolument fantaisiste, et cela parce que le taux qu'il donne aux différentes cédules n'est pas régulier. Malgré la discrimination, il doit exister un rapport entre les divers taux adoptés, or, avec M. Maujan, ce rapport n'existe pas. Enfin et surtout, la proposition est tellement vague, que pour la plupart des problèmes et parmi les plus importants qui se posent au sujet de l'impôt sur le revenu, on en est réduit à se poser des questions sans avoir aucun élément qui permette de connaître les intentions de l'auteur.

Nous devons toutefois reconnaître que l'auteur n'a pas entendu donner un projet définitif, mais seulement fournir à la Chambre une base de discussion d'où pourrait sortir un meilleur projet, il a voulu simplement

poser la question de l'impôt sur le revenu, c'est un but dont il convient de le féliciter, mais peut-être l'eut-il mieux rempli en déposant un projet plus logique et moins discutable.



CHAPITRE IV

Projet de M. Rouvier

Ce n'était pas sans une certaine curiosité que l'on attendait le dépôt du projet de M. Rouvier. Ce dernier était cité, en effet, à tort ou à raison, comme un des principaux adversaires de l'impôt sur le revenu, or, il a déposé un projet qui est le modèle de l'impôt personnel basé sur les signes extérieurs, mais projet d'une importance assez restreinte : en effet, M. Rouvier laisse subsister toutes les contributions actuelles telles qu'elles sont organisées, il supprime simplement la contribution personnelle mobilière, et la contribution des portes et fenêtres ; étant donnée l'importance de son projet, nous allons d'abord en exposer l'économie générale.

L'impôt est composé de deux taxes : une taxe personnelle graduée sur l'ensemble des revenus du contribuable, et une taxe sur le loyer d'habitation. Il est dû par toute personne résidant sur le territoire, ou quoique

residant en dehors ayant des revenus en France, ainsi que les compagnies, sociétés, personnes morales diverses.

L'auteur admet les seules exemptions suivantes qu'il combine très heureusement avec la population : seront exemptés ceux dont les revenus sont inférieurs à 500 fr. dans les communes de 2.000 habitants et au dessous ; à 750 francs dans celles de 2.001 à 5.000 habitants ; à 900 fr. dans celles de 5.001 à 10.000 habitants ; à 1.200 francs dans celles de 10.001 à 30.000 habitants ; de 1.600 francs dans les autres et de 2.000 francs à Paris. Les contribuables qui se trouvent dans cette situation sont exemptés des deux taxes ; toutefois ceux qui résidant à l'étranger n'ont en France qu'une habitation meublée sont soumis à la taxe d'habitation, alors même que cette maison aurait un revenu inférieur aux chiffres indiqués ci-dessus.

La taxe personnelle est basée sur le revenu global du contribuable, déduction faite du passif. Les revenus des capitaux fonciers sont calculés comme ils le sont actuellement, ceux des capitaux placés sont représentés par le montant des intérêts, dividendes, etc, ceux des exploitations agricoles, industrielles, commerciales, des professions libérales, traitements, etc., sont calculés d'après les bénéfices, déduction faite des frais inhérents à l'exercice de la profession. Pour les compagnies, sociétés diverses, rentrent dans ces frais le montant des intérêts, bénéfices ou dividendes distribués.

Voici le tarif de la taxe personnelle :

CATÉ- GORIES	DÉSIGNATION DU REVENU	REVENU MOYEN	QUOTITÉ NON IMPOSABLE à déduire	RESTE IMPOSABLE	MONTANT DE LA TAXE à 4.50 0/0	TAUX RÉEL
1 ^{re}	501 à 4 000	FR. 750	0/0	FR. C. 412 50	FR. C. 4 75	0/0
2 ^e	4.001 à 4.500	1.250	85	250 »	3 75	0 23
3 ^e	4.501 à 2.000	1.750	80	350 »	5 25	0 30
4 ^e	2.001 à 2.500	2.250	75	562 50	8 50	0 30
5 ^e	2 501 à 3.000	2.750	70	825 »	12 50	0 38
6 ^e	3.001 à 4.000	3.500	65	1.225 »	18 50	0 45
7 ^e	4.001 à 5 000	4.500	60	1.800 »	27 »	0 53
8 ^e	5 001 à 6 000	5.500	55	2.475 »	37 »	0 60
9 ^e	6.001 à 8.000	7.000	50	3.500 »	52 50	0 67
10 ^e	8.001 à 10.000	9.000	40	5.400 »	81 »	0 75
11 ^e	10 001 à 12.000	11.000	30	7.700 »	115 50	0 90
12 ^e	12.001 à 15.000	13.500	20	10.800 »	162 »	1 05
13 ^e	15.001 à 20.000	17.500	10	15.750 »	236 25	1 20
14 ^e	20.001 à 25.000	22.500	»	22.500 »	237 50	1 35
15 ^e	25.001 à 30.000	27 500	»	27.500 »	412 50	1 50
16 ^e	30.001 à 40.000	35.000	»	35 000 »	525 »	1 50
17 ^e	40.001 à 50.000	45 000	»	45 000 »	675 »	1 50

19 ^e	60.001 à 80.000	70.000	»	70.000	»	4.050	»	1 50
20 ^e	80.001 à 100.000	90.000	»	90.000	»	4.350	»	1 50
21 ^e	100.001 à 120.000	110.000	»	110.000	»	4.650	»	1 50
22 ^e	120.001 à 140.000	135.000	»	135.000	»	2.025	»	1 50
23 ^e	140.001 à 200.000	175.000	»	175.000	»	2.625	»	1 50
24 ^e	200.001 à 250.000	225.000	»	225.000	»	3.375	»	1 50
25 ^e	250.001 à 300.000	275.000	»	275.000	»	4.125	»	1 50
26 ^e	300.001 à 400.000	350.000	»	350.000	»	5.250	»	1 50
27 ^e	400.001 à 500.000	450.000	»	450.000	»	6.750	»	1 50
28 ^e	500.001 à 600.000	550.000	»	550.000	»	8.250	»	1 50
29 ^e	600.001 à 800.000	700.000	»	700.000	»	10.500	»	1 50
30 ^e	800.001 à 1.000.000	900.000	»	900.000	»	13.500	»	1 50
31 ^e	1.000.001 à 1.200.000	1.100.000	»	1.100.000	»	16.500	»	1 50
32 ^e	1.200.001 à 1.500.000	1.350.000	»	1.350.000	»	20.250	»	1 50
33 ^e	1.500.001 à 2.000.000	1.750.000	»	1.750.000	»	26.250	»	1 50
34 ^e	2.000.001 à 2.500.000	2.250.000	»	2.250.000	»	33.750	»	1 50
35 ^e	2.500.001 à 3.000.000	2.750.000	»	2.750.000	»	41.250	»	1 50
et ainsi de suite de 500.000 fr. en 500 000 fr. avec une aug- mentation de taxe de 7.500 fr. de revenu en plus.								

La taxe d'habitation est basée sur la valeur locative réelle qui est calculée comme pour les patentes, soit au moyen de baux authentiques ou de déclarations de locations verbales, soit par voie de comparaison. Le taux de la taxe est fixé à 4 0/0 de la valeur locative. Dans les communes dont la population est supérieure à 5.000 habitants, on déduira un minimum de loyer spécial à chaque commune. Ce minimum est égal aux deux tiers du chiffre que représente la moyenne du loyer des contribuables rangés dans les deux premières catégories de la taxe personnelle. Il est de 375 francs pour la ville de Paris, et si un contribuable a plusieurs maisons, la réduction n'est imposée que sur la maison du domicile réel, et pour les étrangers n'ayant aucune résidence en France, il n'y a aucune déduction d'opérée. Dans les communes dont la population est inférieure à 5.000 habitants, le taux n'est appliqué que pour deux cinquièmes aux contribuables des deux premières catégories, pour trois cinquièmes à ceux des deux catégories suivantes, enfin pour quatre cinquièmes à ceux rangés dans les 5^e et 6^e catégories.

L'impôt est dû, pour la taxe personnelle, au domicile du contribuable, et pour la taxe mobilière au siège de l'habitation ; pour ceux résidant à l'étranger, là où se trouve la principale source de leurs revenus. Le chef de famille est imposable pour le revenu total des membres de la famille qui vivent avec lui. Toutefois, les femmes séparées de biens qui ne vivent pas avec leurs maris sont imposées à part, de même que les enfants ou autres

membres de la famille qui ont un revenu propre sont imposés directement à la taxe personnelle, mais s'ils habitent avec le chef de famille, celui-ci doit la taxe du loyer en bloc. Les sociétés et associations de toute nature, sont imposées pour l'ensemble de leurs revenus d'après les mêmes principes, sous le nom de leurs présidents, directeurs, gérants, etc.

La proposition tient également compte des charges de famille dans une large proportion. Les voici résumées en ce qui concerne la taxe personnelle.

CATEGORIES DE CONTRIBUABLES	1	MONTANT NORMAL de la taxe personnelle	MONTANT de la taxe p ^r les contri- buables ayant 2 ou 3 enfants.	DIFFERENCE EN MOINS	5 de la difference p. 100	MONTANT de la taxe pour ceux ayant 4 ou 5 en- fants.	DIFFERENCE EN MOINS	6 de la difference p. 100	MONTANT de la taxe pour ceux ayant plus de 5 enfants.	DIFFERENCE EN MOINS	11 de la difference p. 100
Contribuables ayant un revenu de											
501 à 1.000		1 75	»	1 75	100	»	1 75	400	»	1 75	400
1.001 à 1.500		3 75	1 75	2 »	53	»	3 75	400	»	3 75	400
1.501 à 2.000		5 25	3 75	1 50	29	1 75	3 50	67	»	5 25	400
2.001 à 2.500		8 50	5 25	3 25	38	3 75	4 75	56	1 75	6 75	79
2.501 à 3.000		12 50	8 50	4 »	32	5 25	7 25	58	3 75	8 75	70
3.001 à 4.000		18 50	12 50	6 »	32	8 50	10 »	54	5 25	13 25	72
4.001 à 5.000		27 »	18 50	8 50	31	12 50	14 50	51	8 50	18 50	69
5.001 à 6.000		37 »	27 »	10 »	27	18 50	18 50	50	12 50	24 50	66
6.001 à 8.000		52 50	37 »	15 50	30	27 »	25 50	49	18 50	34 »	65
8.001 à 10.000		81 »	52 50	28 50	35	37 »	44 »	54	27 »	54 »	67
10.001 à 12.000		115 50	115 50	»	»	81 »	34 50	30	52 50	63 »	55
12.001 à 15.000		162 »	162 »	»	»	115 50	46 50	29	81 »	81 »	50
15.001 à 20.000		236 25	236 25	»	»	162 »	74 25	31	115 50	120 75	51
20.001 à 25.000		337 50	337 50	»	»	236 25	101 25	30	162 »	175 50	52
25.001 à 30.000		412 50	412 50	»	»	337 50	75 »	48	236 25	176 25	43

50,001 à 60,000	825 »	825 »	»	»	675 »	150 »	48	525 »	300 »	36
60,001 à 80,000	1,050 »	4,050 »	»	»	825 »	225 »	21	675 »	375 »	35
80,001 à 100,000	1,350 »	4,350 »	»	»	1,050 »	300 »	22	825 »	525 »	39
100,001 à 120,000	1,650 »	4,650 »	»	»	1,050 »	»	»	4,350 »	390 »	48
120,001 à 180,000	2,025 »	4,025 »	»	»	2,125 »	»	»	1,650 »	375 »	49
150,001 à 200,000	2,625 »	2,625 »	»	»	2,625 »	»	»	2,025 »	600 »	23
200,001 à 250,000	3,375 »	3,375 »	»	»	3,375 »	»	»	2,625 »	750 »	22
250,001 à 300,000	4,125 »	4,125 »	»	»	4,125 »	»	»	3,875 »	750 »	48
300,001 à 400,000	5,230 »	5,230 »	»	»	5,230 »	»	»	4,125 »	1,425 »	21
400,001 à 500,000	6,750 »	6,750 »	»	»	6,750 »	»	»	5,230 »	1,500 »	22
500,001 à 600,000	8,250 »	8,250 »	»	»	8,250 »	»	»	6,780 »	1,500 »	48
600,001 à 800,000	10,500 »	40,500 »	»	»	40,500 »	»	»	8,250 »	2,280 »	21
800,001 à 1,000,000	13,500 »	43,500 »	»	»	43,500 »	»	»	10,800 »	3,000 »	22
1,000,001 à 1,200,000	16,500 »	16,500 »	»	»	16,500 »	»	»	13,500 »	3,000 »	48
1,200,001 à 1,500,000	20,250 »	20,250 »	»	»	20,250 »	»	»	16,500 »	3,750 »	49
1,500,001 à 2,000,000	26,250 »	26,250 »	»	»	26,250 »	»	»	20,250 »	6,000 »	23
2,000,001 à 2,500,000	33,750 »	33,750 »	»	»	33,750 »	»	»	26,250 »	7,500 »	22
2,500,001 à 3,000,000	41,250 »	41,250 »	»	»	41,250 »	»	»	33,750 »	7,500 »	48

Nota. — Les taxes indiquées dans la colonne 6 pour les contribuables ayant de 40,001 à 700,000 fr. de revenu sont applicables non seulement à ceux qui ont 4 ou 5 enfants, mais aussi à ceux qui n'en ont que 3.

Pour la taxe sur le loyer d'habitation, la somme à déduire entre le minimum de loyer est de un cinquième par chaque enfant âgé de moins de 16 ans. Afin de bénéficier de ces réductions, les contribuables devront faire une réclamation à la mairie.

L'assiette est faite par le contrôleur. Aidé du percepteur, il détermine d'abord la liste des contribuables, qui doivent être soumis à l'impôt sur le revenu. Puis avec les renseignements qu'il peut tirer soit des matrices qui servent pour les autres contributions, soit des autres services publics, il détermine la catégorie, dans laquelle doit être rangé chaque contribuable. Il fixe également la valeur locative de chaque maison et détermine les charges de famille. Il communique directement aux intéressés, le résultat de ses opérations, et ces derniers ont quinze jours pour présenter leurs observations, le contrôleur les admet ou les rejette suivant son opinion personnelle, mais les contribuables conservent leur droit de recours par voie contentieuse, après l'émission des rôles. Le Trésor conserve un droit de répétition pendant cinq années pour les sommes dont il aurait été frustré par suite d'une erreur du contrôleur, qui aurait taxé un contribuable dans une catégorie inférieure à celle dans laquelle il aurait dû être rangé, d'après son revenu réel. Au cas où cette erreur proviendrait des observations du contribuable, celui-ci serait tenu au paiement du double droit.

Le contentieux est assuré par les mêmes règles que celui des contributions directes. L'administration pour

opérer son classement pourra demander tous les renseignements capables de l'éclairer à tous les services publics. De même le contribuable aura le droit de contester ses affirmations et d'apporter comme preuve toute sorte de documents, tels que des actes authentiques, des livres de commerce, régulièrement tenus. Les avertissements sont envoyés sous enveloppe fermée, de même que les agents sont tenus au secret professionnel le plus rigoureux.

Tel est, exposé d'une façon générale, le mécanisme du projet de M. Rouvier. Nous avons à renouveler les critiques faites déjà à M. Ribot et même à les augmenter. Ce dernier, en effet, prévoyait en même temps certaines réformes des autres contributions qui devaient diminuer la proportion d'injustice générale. C'est ainsi que M. Ribot prévoyait par exemple, un droit de timbre plus élevé sur les valeurs mobilières afin de les soumettre à la taxe. M. Rouvier, au contraire, ne fait rien de tout cela, il laisse les autres contributions telles qu'elles sont sans remédier à aucun de leurs défauts. Au contraire, il fait intervenir leurs inconvénients dans le calcul de sa contribution mobilière, puisqu'il édicte que les contrôleurs se serviront des matrices des différentes contributions pour baser leur assiette.

C'est là l'inconvénient principal de sa réforme: elle n'est que partielle. Il superpose un impôt qui peut être bon en lui-même, nous n'en disconvenons pas, à d'autres impôts qui ne le sont pas. L'ensemble dès lors, est mauvais fatalement.

Mais la réforme elle-même n'a pas tous les mérites qu'elle paraît avoir. C'est ainsi que pour les charges de famille, nous eussions préféré voir déduire une somme fixe par enfant, comme on le fait en Prusse, en s'arrêtant à un certain chiffre de revenus. Les charges de familles, ne doivent être déduites qu'à la condition d'être une charge, or, il est certain que six, sept et même douze enfants mineurs ne sont plus une charge pour un contribuable qui possède plusieurs centaines de mille francs de revenus. De plus, pour ces mêmes charges, le taux de la différence n'est pas proportionnel à l'importance du revenu du contribuable, le tableau que nous avons donné indique suffisamment les défauts de ce système, pour que nous n'ayons pas à y revenir. Or, ce fait ne se produirait pas si on admettait une réduction sur la matière imposable, comme en Prusse, au lieu de procéder par voie de réduction d'impôt.

Mais ce sont surtout les règles de l'assiette qui font l'objet de nombreuses critiques. Laissons de côté la taxe du loyer que le contrôleur pourra établir assez facilement, au moyen des revisions périodiques de la propriété bâtie, mais il n'en est pas de même pour la taxe personnelle. Comment le contrôleur classera-t-il les contribuables ? Il a déjà le plus grand nombre des renseignements que la loi proposée l'autoriserait à prendre, or, il lui serait absolument impossible de faire un classement quelconque, sauf peut-être pour certains contribuables qu'il peut connaître particulièrement, et ceux-ci sont naturellement très rares. Les contrôleurs seraient

privés du concours très précieux des répartiteurs, surtout dans les communes rurales, et ils en seront réduits à des évaluations plus qu'approximatives. De plus, si ils chargent les contribuables outre mesure, ceux-ci pourront bien réclamer, il est vrai, mais ils devront faire la preuve de leurs affirmations et, pour fournir cette preuve, ils seront tenus de produire les pièces qu'ils ont en les mains, leurs actes, leurs livres de commerce, etc. N'est-ce pas là l'inquisition, sous une forme détournée ? De plus, l'auteur complique singulièrement la comptabilité publique, en étendant à cinq années le droit de répétition, il complique même le droit de contrôle. Sans doute nous savons que les dettes du Trésor se périment tous les cinq ans seulement, mais il n'y a aucune assimilation possible, entre ces deux ordres de faits. D'un côté en effet, la dette du Trésor est connue avant l'échéance de la cinquième année, on peut la surveiller. D'un autre côté la fraude ou l'erreur peuvent être découvertes le dernier jour seulement, on voit alors dans quelles difficultés on s'engage, sans compter qu'il sera extrêmement difficile au fisc de prouver que cinq ans auparavant le contribuable avait tel ou tel chiffre de revenu, comme il sera très difficile à celui-ci de prouver que le fisc se trompe.

L'impôt de M. Rouvier a encore un autre grave défaut : celui de ne pas tenir compte suffisamment de la population, en particulier dans son calcul des faibles revenus, non imposables. Sous ce point de vue, la proposition de M. Ribot lui est bien supérieure.

En résumé, nous ne saurions être partisans de la proposition de M. Rouvier, parce qu'elle ne fait pas partie d'une refonte générale des contributions directes, et parce que même prise isolément, elle n'a pas une base d'assiette suffisamment sûre pour que l'on puisse compter éviter les injustices ; de plus l'impôt est progressif sans doute, mais la progression est par trop limitée, elle s'arrête en effet aux revenus de 20.000 fr., c'est là un chiffre qui nous paraît bien insuffisant et on eût pu l'étendre davantage en adoptant un taux plus élevé.



CHAPITRE V

Projet de M. Doumer

Le projet d'impôt sur le revenu de M. Doumer, ministre des finances, a été joint par lui au projet de budget de l'exercice 1896. C'est un des projets les plus parfaits et les mieux étudiés d'impôt global sur le revenu. L'auteur entend remplacer seulement par son nouvel impôt, la contribution des portes et fenêtres et la contribution personnelle et mobilière. Nous allons étudier successivement les parties principales ainsi que les résultats de de cette réforme.

I. — *Matière imposable et assiette.*

Seul, le revenu net doit être imposé, il convient donc de déduire du revenu brut, certaines dépenses telles que celles faites pour la conservation ou l'entretien du

revenu, le montant des impôts directs ou indirects généraux et locaux pouvant être considérés comme une dépense professionnelle ; le montant des dettes ; les primes d'assurance de toute nature ; les frais de réparation, d'entretien et d'outillage, mais on ne déduit ni les dépenses pour l'augmentation du revenu, ni les frais d'entretien du contribuable et de sa famille.

Les revenus sont divisés en cinq catégories : 1^o les revenus provenant des propriétés foncières non bâties ; 2^o les revenus provenant des propriétés foncières bâties ; 3^o les revenus provenant des capitaux mobiliers ; 4^o les revenus provenant du commerce et de l'industrie ; 5^o les revenus provenant d'emplois publics ou privés ou de toutes autres occupations lucratives ; sont assimilés à ces derniers revenus : 1^o les retraites ou pensions servies par l'Etat ou par toute autre personne civile ou morale.

Tous les citoyens et tous les étrangers sont soumis à l'impôt. Seuls sont exemptés ceux dont le revenu est inférieur à 2.500 francs ; l'Etat pour tous ses revenus ; la Caisse nationale d'épargne ; la Caisse des dépôts et consignations et les caisses annexes dont elle assure le service ; l'Institut de France et l'Académie de médecine ; le corps des Facultés ; les musées nationaux ; les consuls et ambassadeurs pour leurs traitements, sous condition de réciprocité. En outre ne sont pas compris dans le revenu imposable les bureaux de bienfaisance, sociétés de secours mutuels, hospices, et en général toutes les sociétés ayant obtenu la reconnaissance d'utilité publique, les subventions ou secours donnés par l'Etat, les

départements ou les communes dans un but déterminé. Pour les caisses d'épargne privées on déduit également les intérêts de leur portefeuille affecté au service des remboursements et des intérêts, ainsi que ceux du fonds de garantie administré par la Caisse des dépôts et consignations.

Telles sont d'une façon générale les principales règles concernant la matière imposable. Toutes se justifient d'elles-mêmes. Nous avons évité d'entrer dans les détails, ayant déjà étudié cette question dans notre première partie (1), et étant arrivé aux mêmes conclusions que M. Doumer. Nous ne reviendrons donc pas sur une critique déjà faite.

II. — *Taux de l'Impôt.*

L'auteur adopte le taux progressif, forme dégressive, en observant la graduation suivante :

Les revenus de	2.501 fr. à 5.000	sont taxés à	1 0/0.
—	5.001 fr. à 10.000	—	2 0/0.
—	10.001 fr. à 20.000	—	3 0/0.
—	20.001 fr. à 50.000	—	4 0/0.

Au-dessus de 50.001 francs le droit plein est dû soit 5 0/0, quant aux revenus inférieurs à 2.500 francs, ils

(1) Chapitre I, pages 25 et s.

sont exempts et tous subissent une réduction de 2.500 fr, Toutefois il y a lieu de remarquer une excellente mesure : les étrangers résidant hors du territoire français ne bénéficient pas de cette réduction et payent le taux de 1 0/0 pour tous leurs revenus inférieurs à 5.000 francs. Cette règle se justifie d'elle-même ; il est à présumer en effet, que l'étranger résidant hors du territoire possède d'autres revenus que ceux dont il bénéficie en France. En outre et surtout, l'exemption des faibles revenus se justifie par cette considération que les contribuables n'ayant que ces revenus payent largement à l'Etat leur part contributive sous la forme des impôts indirects, et surtout des impôts de consommation ; or, les étrangers résidant hors du territoire ne sont pas soumis à taxes ; l'exemption de l'impôt sur le revenu équivaldrait donc pour lui à une exemption presque générale de tout impôt.

M. Doumer tient compte également des charges de famille dans certaines proportions, ainsi la cote du contribuable est diminuée de 1 dixième pour deux enfants, 2 dixièmes pour trois, 3 dixièmes pour quatre, 4 dixièmes pour cinq ou six et 5 dixièmes pour sept enfants et au-dessus. Pour jouir de ces réductions, le contribuable ne doit pas avoir un revenu supérieur à 20.000 francs, ce sont là évidemment des règles excellentes à tous les points de vue. Il est seulement regrettable que M. Doumer restreigne aux enfants mineurs les causes de réduction, d'autant plus qu'il n'autorise pas, comme cela se produit en Prusse, les commissions d'évaluation à baisser le taux de l'impôt pour les contribuables ayant des charges exceptionnelles.

Indépendamment de ces règles générales, l'auteur indique certaines mesures particulières que nous devons examiner. Il ajoute au principal de l'impôt sur le revenu 8 centimes 12 centièmes pour les dépenses de l'instruction primaire, un centime pour les secours généraux en cas d'incendie, inondations, etc., et cinq centimes pour les dégrèvements et non valeurs.

Telles sont les principales règles concernant le taux de l'impôt. La mesure qu'il faut surtout remarquer dans cet ensemble c'est la réduction de 2.500 fr. qui est faite pour tous les revenus. Que faut-il penser de cette réduction ? Elle a évidemment un grand avantage, c'est de mieux graduer la progression entre les différents degrés, mais c'est là sa seule justification : elle donne une souplesse plus considérable au taux de l'impôt, en ce sens qu'on peut le modifier très facilement, tout en conservant les mêmes différences de progressivité. Mais ce qu'il y a lieu de remarquer, c'est que justement cette règle diminue l'importance de la progressivité, ou tout au moins est près de lui donner un caractère tout autre que celui qu'on prétend lui donner en réalité.

En effet, la progressivité est établie afin de compenser l'inégalité provenant des taxes de consommation. On exempte les contribuables ayant moins de 2.500 fr. de revenus parce qu'ils payent suffisamment à l'Etat sous forme d'impôts indirects ; mais justement en supprimant cette même somme de 2.500 fr. pour tous les contribuables, sans exception, on rétablit en somme purement et simplement cette inégalité. Celle-ci est moins lourde

mais elle existe encore. On dira sans doute que la progressivité qui existe supprime cette inégalité et rétablit la justice, cela est certain jusqu'à un certain point, il n'en est pas moins vrai cependant que, par suite de cette exemption générale, la progressivité qui n'existe plus pour les revenus supérieurs à 50.000 fr. ne commence en réalité que pour les revenus supérieurs à 2.500 fr., les revenus inférieurs n'en bénéficiant pas.

Malgré cette observation, nous croyons cependant qu'il convient de maintenir cette règle, étant donné l'immense avantage qu'elle procure, fournir une progressivité très étroite, sans pour cela multiplier outre mesure le nombre des degrés et par conséquent sans nuire à la souplesse de l'impôt. Voici d'ailleurs les résultats complets du système.

REVENUS IMPOSABLES pris pour types	TAUX DE L'IMPOT EN PRINCIPAL POUR LES CONTRIBUABLES					
	ayant moins de 2 enfants	ayant 2 enfants mineurs	ayant 3 enfants mineurs	ayant 4 enfants mineurs	ayant 5 ou 6 enfants mineurs	ayant 7 enfants mineurs
	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
3.000	0.17	0.15	0.14	0.12	0.10	0.08
3.500	0.29	0.26	0.23	0.20	0.17	0.14
4.000	0.38	0.34	0.30	0.27	0.23	0.19
5.000	0.50	0.45	0.40	0.35	0.30	0.25
6.000	0.75	0.67	0.60	0.52	0.45	0.37
8.000	1.06	0.95	0.85	0.74	0.64	0.53
10.000	1.25	1.12	1 »	0.87	0.75	0.62
12.000	1.54	1.39	1.23	1.08	0.92	0.77
16.000	1.91	1.72	1.53	1.34	1.15	0.95
20.000	2.13	1.92	1.70	1.49	1.28	1.06
25.000	2.50	2.50	2.50	2.50	2.50	2.50
30.000	2.75	2.75	2.75	2.75	2.75	2.75
40.000	3.06	3.06	3.06	3.06	3.06	3.06
50.000	3.25	3.25	3.25	3.25	3.25	3.25
60.000	3.54	3.54	3.54	3.54	3.54	3.54
80.000	3.91	3.91	3.91	3.91	3.91	3.91
100.000	4.13	4.13	4.13	4.13	4.13	4.13
125.000	4.30	4.30	4.30	4.30	4.30	4.30
150.000	4.42	4.42	4.42	4.42	4.42	4.42
200.000	4.56	4.56	4.56	4.56	4.56	4.56
500.000	4.83	4.83	4.83	4.83	4.83	4.83
1.000.000	4.91	4.91	4.91	4.91	4.91	4.91

TAUX DE L'IMPOT EN PRINCIPAL ET CENTIMES GÉNÉRAUX

POUR LES CONTRIBUABLES

ayant moins de 2 enfants	ayant 2 enfants mineurs	ayant 3 enfants mineurs	ayant 4 enfants mineurs	ayant 5 ou 6 enfants mineurs	ayant 7 enfants mineurs
p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100	p. 100
0.19	0.17	0.15	0.13	0.11	0 09
0 33	0.30	0 26	0.23	0.20	0.17
0.43	0.39	0 34	0.30	0.26	0.21
0.57	0.51	0.46	0 40	0.34	0.28
0.86	0.77	0.69	0.60	0.52	0.43
1.22	1.10	0.98	0 85	0.73	0.61
1.43	1.29	1.14	1 »	0.86	0.71
1.77	1.59	1.42	1.24	1.06	0.88
2.18	1.96	1.74	1.53	1.31	1.09
2.43	2.19	1.94	1.70	1.46	1.21
2.86	2.86	2.86	2.86	2.86	2.86
3.15	3.15	3.15	3.15	3.15	3.15
3.51	3.51	3.51	3.51	3.51	3.51
3.72	3.72	3.72	3.72	3.72	3 72
4.06	4.06	4.06	4.06	4.06	4.06
4.47	4.47	4.47	4.47	4.47	4.47
4.72	4.72	4.72	4.72	4.72	4.72
4.92	4.92	4.92	4.92	4.92	4.92
5.06	5.06	5.06	5.06	5.06	5.06
5.23	5.23	5.23	5.23	5.23	5.23
5.53	5.53	5.53	5.53	5.53	5.53
5.63	5.63	5.63	5.63	5.63	5.63

III. *Constatation du Revenu*

La base de la constatation du revenu réside dans l'obligation pour le contribuable de déclarer ses revenus. Cette déclaration, il est vrai, n'est rigoureusement obligatoire que pour ceux dont le revenu est supérieur à 10.000 fr. ; pour les autres, la commission d'évaluation peut elle-même taxer directement, toutefois si elle ne se croit pas suffisamment éclairée, elle est en droit d'exiger une déclaration, comme d'ailleurs le contribuable peut la fournir *motu proprio* s'il croit que cela peut lui être avantageux ; de sorte qu'en fait on peut dire que la majorité des contribuables aura à fournir une déclaration.

La déclaration doit être détaillée par catégories de revenus. On déclare le revenu brut et les frais et charges qui permettront de calculer le revenu net. Le chef de famille déclare l'ensemble des revenus des membres de la famille dont il a l'usufruit. La déclaration comprend également le passif, sous réserve que le créancier déclare sa créance ; au cas où ce dernier n'aurait pas à faire de déclaration comme ayant un revenu inférieur à 10.000 fr. le débiteur est autorisé à faire lui-même la preuve directe de sa dette.

Pour vérifier les déclarations, il est institué dans chaque commune une ou plusieurs commissions composées du maire président, de deux conseillers municipaux délégués, du percepteur et du contrôleur des contributions directes, ce dernier étant secrétaire. La commission véri-

fie les déclarations en s'aidant de tous les renseignements qu'elle peut se procurer, et même en faisant comparatre les contribuables et en leur demandant tous renseignements utiles, le contrôleur dresse alors la matrice du rôle. Ce travail est soumis à l'examen d'une commission supérieure composée du secrétaire général de la préfecture, ou du sous-préfet, ou d'un conseiller de préfecture délégué, de deux conseillers généraux de l'arrondissement, de deux conseillers d'arrondissement, du trésorier payeur général ou d'un receveur particulier des Finances ou d'un percepteur délégué, d'un agent de l'Enregistrement et d'un agent des Contributions directes désignés par ces administrations. Cette commission qui existe dans chaque arrondissement vérifie le travail de la première commission, et arrête définitivement les bases de l'imposition. Quant aux réclamations, s'il s'en présente, elles sont jugées comme en matière de contributions directes.

Telles sont les règles principales concernant la constatation du revenu. Elles nous paraissent excellentes en tous points. Toutefois, il nous semble qu'il eût été préférable d'exiger la déclaration pour les revenus supérieurs à 5.000 francs, le chiffre de 10.000 francs étant beaucoup trop élevé. De plus, il nous eut paru bon de joindre le receveur de l'Enregistrement à la Commission du premier degré. Etant donné sa situation, celui-ci est à même, en effet, de fournir des renseignements précieux qui faciliteraient singulièrement le travail des deux Commissions, d'autant plus que l'auteur laisse dans la Com-

mission du premier degré la minorité à l'administration ; le receveur de l'Enregistrement rendrait beaucoup plus de services que le percepteur qui, par suite de ses attributions ne peut avoir qu'une compétence très limitée en ces matières. De plus, le percepteur devant être chargé du recouvrement de l'impôt, il y a intérêt, pour faciliter les recouvrements, à ne le mêler aux opérations de l'assiette qu'autant qu'il est absolument indispensable, ce qui n'est pas le cas.

Comme dans tous les systèmes d'impôt sur le revenu, M. Doumer admet des pénalités ; ces dernières ne consistent pas en une amende, mais simplement dans un supplément de taxe. Au cas où le contribuable n'aura pas fait de déclaration, il sera soumis à une taxe supplémentaire à raison de 50 0/0 du revenu qui lui a été assigné d'office ; s'il déclare un revenu trop faible, on double la taxe relative au revenu dissimulé seulement, au cas seulement où celui-ci est inférieur à 5.000 francs. Ces pénalités paraissent devoir être suffisantes, elles ont surtout l'avantage d'être graduées d'après l'importance de la faute commise.

IV. — *Du Recouvrement.*

L'impôt est dû en termes égaux par mensualités, sauf en cas de déménagement hors du ressort et de vente volontaire ou forcée, cas où l'impôt est exigible de suite. Les propriétaires doivent donner avis au percepteur un mois avant la fin du bail, du déménagement de leurs

locataires, et, en cas de déménagement furtif, ils doivent le prévenir dans les trois jours subséquents, sous peine d'engager leur responsabilité.

D'une façon plus générale, les règles concernant le recouvrement sont les mêmes que celles adoptées en matière de contribution directe.

V. — *Résultat de la Réforme*

L'auteur par suite des documents très précis dont il disposait en sa qualité de Ministre des finances a pu faire une évaluation aussi exacte que possible, et même s'est gardé de toute exagération, afin de tenir compte autant que possible des dissimulations et des fraudes qui pourraient se produire.

Toutefois son but n'était que de remplacer la cote personnelle mobilière et la contribution des portes et fenêtres, il n'avait donc à obtenir qu'une somme de 150 millions en chiffres ronds, ce qui explique le taux relativement faible de son impôt. Il fait donc de l'impôt sur le revenu un impôt de superposition et non un impôt de remplacement.

Comme nous l'avons déjà dit, c'est pour nous un défaut considérable, d'autant plus considérable que les impôts auxquels viendrait se superposer l'impôt sur le revenu, sont loin d'être d'une justice absolue. C'est ainsi que la rente, les créances hypothécaires ne sont pas imposées, c'est ainsi encore que la péréquation de l'impôt foncier n'existe pas encore. Sans doute le système

adopté serait plus parfait que les anciennes contributions supprimées, mais en définitive l'ensemble de nos impôts directs n'en resterait pas moins injuste et inégalement réparti.

En résumé, s'il nous fallait adopter un projet, nous préférierions de beaucoup celui de M. Doumer, il a le grand avantage d'être très simple, de laisser à l'impôt toute sa souplesse, tout en approchant de la justice autant qu'il est possible de le faire.

Toutefois nous admettrions certaines modifications, et en particulier, nous en ferions un impôt de remplacement au lieu d'en faire un impôt de superposition. De ce fait, au lieu d'avoir à obtenir un rendement de 150 millions il faudrait obtenir un rendement de 600 millions d'après les chiffres du budget de 1904. Pour obtenir un rendement aussi élevé, il faut nécessairement modifier le taux adopté par M. Doumer. Seulement, indépendamment de l'impôt sur le revenu, il conviendrait de maintenir une taxe personnelle, due par tous les habitants du territoire français non indigents, taxe qui serait uniforme. Il est en effet indispensable, surtout dans un gouvernement démocratique, que tous les citoyens soient soumis à un impôt direct si faible soit-il.

Malgré cette taxe qui d'ailleurs aurait une productivité

très faible, il faudrait hausser le taux de M. Doumer dans des proportions trop considérables si l'on s'en tenait exclusivement à ses règles générales; mais on peut sans inconvénient réduire la base d'exemption et la ramener de 2.500 fr. à 1.500 fr. ce qui, dans les conditions économiques actuelles est bien suffisant, du reste ce chiffre de 1.500 fr. est encore supérieur au chiffre italien qui n'est que de 800 fr. Cette mesure prise seule serait évidemment insuffisante, mais il faut remarquer que en établissant cet impôt on supprime en même temps tous les autres impôts directs, ce qui permet d'augmenter le taux de l'impôt sur le revenu dans des proportions assez considérables, on peut ainsi l'élever à 12 p. 100 en adoptant la graduation suivante.

Les revenus de 1.500 et au-dessous sont exemptés.

Pour les revenus de 1.501 à	2.000	—	2 0/0
2.001 à	3.000	—	3
3.001 à	5.000	—	4
5.001 à	7.500	—	5
7.501 à	10.000	—	6
10.001 à	15.000	—	7
15.001 à	20.000	—	8
20.001 à	50.000	—	9
50.001 à	100.000	—	10
100.001 et au-dessus			12

De chaque revenu, on continuerait à déduire une somme de 1.500 fr. ce qui graduerait l'importance de la progressivité. De cette façon, on obtiendrait de l'impôt

sur le revenu une productivité assez considérable pour compenser toutes les contributions directes ; il se produirait même un excédent que l'on pourrait employer soit à remplacer certaines taxes de consommation soit à doter une caisse d'amortissement.

Le taux de 12 0/0 peut paraître un peu élevé à première vue, mais en réalité, il est inférieur à celui qui est payé actuellement sous forme de contributions directes. Si l'on réunit tous les impôts directs payés par les contribuables, bien rares sont ceux qui n'arrivent pas à payer 12 0/0 de leurs revenus, quand ceux-ci dépassent 100.000 francs (1). De plus on opère l'exemption des faibles revenus. Ce qui permet d'obtenir ces résultats, c'est l'imposition des rentes et des créances hypothécaires.

Indépendamment de cette observation, le projet de M. Doumer nous paraît bon en tous points, sauf, pour la constatation du revenu, à exiger une déclaration de la part des contribuables ayant un revenu supérieur à 5.000 francs, et, dans la commission d'évaluation du premier degré, à remplacer le percepteur des contributions directes par le receveur de l'Enregistrement.

De même, pour établir le revenu des commerçants et industriels, nous adopterions les commissaires spéciaux tels qu'ils sont établis en Angleterre, et cela afin d'assurer davantage le secret des opérations de l'assiette.

(1) Dans certaines communes les propriétaires fonciers payent jusqu'à 30 0/0 de leur revenu, dans d'autres il est vrai, ils ne payent que 0.33 0/0.

CONCLUSION

Nous venons d'indiquer au sujet du projet de M. Doumer quelles étaient nos conclusions et quel système d'impôt sur le revenu avait nos préférences. Ecartant successivement l'impôt sur le capital, le principe de la discrimination, l'impôt cédulaire, nous nous sommes avec M. Doumer rangé à un système qui se rapproche beaucoup plus de l'*Income tax* anglais, que de l'*Einkommensteuer* prussien, soit par le taux, soit par le mode de constatation du revenu. Une dernière question nous reste à examiner avant de terminer cette étude ; l'établissement d'un pareil impôt en France est-il possible, et en tout cas est-il opportun ?

La possibilité n'est pas douteuse et personne ne la discute sérieusement, le remplacement de nos contributions directes par un impôt sur le revenu, est une opération bien moins considérable que celle opérée par les constituants de 1789 qui remplacèrent tous les impôts existant alors, sans exception. Leur travail il est vrai n'a pas donné tous les résultats qu'on

était en droit d'espérer, mais cela tient surtout aux circonstances contingentes.

L'opération est donc possible, certainement, mais est-elle opportune ? C'est plus douteux. Il est un fait certain, en effet, et qu'il est facile de constater : c'est que tout impôt nouveau ne donne pas au début ce qu'on est en droit d'espérer. Un exemple récent vient du reste à l'appui de cette observation : la loi des boissons votée en 1900 et appliquée à partir de 1901, a produit pendant les exercices 1901 et 1902 des déficits considérables sur les prévisions budgétaires, ce n'est qu'à partir de 1903 que le rendement a commencé à se relever et que le produit a suivi l'augmentation normale (1). C'est un fait qui s'explique facilement par lui-même. Pour appliquer une réforme fiscale qui est toujours délicate, il faut en effet que les agents la connaissent complètement et dans tous ses détails pratiques, ce à quoi ils ne peuvent arriver que par l'expérience. Or, ce que nous venons de dire pour les lois fiscales en général s'applique encore bien davantage à l'impôt sur le revenu.

Pendant les deux ou trois premiers exercices qui suivront l'établissement de la réforme, il faut donc compter sur un déficit, même considérable, et la question revient alors à se demander si les finances de l'Etat peuvent supporter ce déficit. C'est pour n'avoir pas prévu cette éventualité que les révo-

(1) Sans doute la restriction apportée au privilège des bouilleurs de crû dans la loi de Finances de 1903 a favorisé ce relèvement en restreignant la fraude, mais elle ne suffit pas à expliquer l'accroissement considérable du rendement de l'impôt.

lutionnaires ont fait une œuvre qui n'a pas eu de lendemain. Or, il est certain qu'actuellement les finances de l'Etat ne sont pas assez florissantes pour supporter sans un dommage considérable un déficit élevé. Nous n'entendons pas dire par là que les finances françaises sont dans une pénurie telle qu'il y ait à redouter une catastrophe quelconque. Ce n'est pas notre pensée ; d'ailleurs les faits la contrediraient absolument, puisque notre 3 0/0 est de tous les fonds d'Etat celui qui conserve la position la plus ferme.

Nous voulons dire simplement que le Trésor ne pourrait pas supporter un déficit élevé. En effet, lorsque dans le rendement des impôts un déficit se produit, il est comblé par la dette flottante. Or, celle-ci a déjà dû combler les déficits provenant de la loi des boissons, si bien qu'aujourd'hui elle s'élève à près d'un milliard ; dans ces conditions, il est évident qu'on ne pourrait lui demander encore, peut-être trois cents millions, sans être obligé d'en consolider une partie. Or, un emprunt en pleine paix, sans qu'il y ait aucune calamité publique, est-il chose recommandable ? Nous ne le croyons pas, nous le croyons d'autant moins qu'actuellement tous les fonds d'Etat sont plus ou moins atteints par les événements extérieurs, de sorte qu'un emprunt intervenant dans ces conditions, risquerait de causer au crédit public un dommage considérable.

Il y aurait évidemment un moyen de prévenir le déficit : il consisterait à élever provisoirement le taux de l'impôt, en réalité à demander beaucoup pour avoir un peu. Ce moyen nous paraît absolument défectueux, car il risque de rendre l'impôt absolument impopulaire et ainsi à amener sa sup-

pression au bout de peu de temps. Du reste, l'expérience a prouvé la faiblesse de ce moyen. En 1798, les hommes d'Etat anglais l'employèrent, pour augmenter la productivité de l'*Income tax*, et en 1814, poussés par l'opinion publique, ils durent supprimer l'impôt quoiqu'ils en eussent déjà reconnu la valeur.

Le vrai moyen pour établir l'impôt sur le revenu, comme du reste pour opérer toutes les grandes réformes, car il en est peu qui n'aient pas une répercussion plus ou moins directe sur le budget, consiste à faire des économies préalables, économies qui, en permettant de réduire la dette flottante donneraient au Trésor une élasticité plus grande et à la rente un cours plus ferme. Un excédent budgétaire en fin d'exercice, facilite l'établissement de l'impôt sur le revenu, plus que le nombre des projets parlementaires.

VU

Lyon, le 4 mai 1904

Le professeur, Président de la Thèse

E. BOUVIER

VU

Lyon, le 5 mai 1904

Le Doyen de la Faculté,

E. CAILLEMER.

Permis d'imprimer

Lyon, le 5 Mai 1904

Le Recteur de l'Académie,

Président du Conseil de l'Université,

G. COMPAYRÉ.

TABLE DES MATIÈRES

	PAGES
INTRODUCTION	9
PREMIÈRE PARTIE. — Législation comparée.....	23
CHAPITRE I ^{er} . — Matière imposable.....	25
§ I. — Revenus imposables.....	25
§ II. — Capitaux non productifs de revenus.....	32
CHAPITRE II. — Classification des revenus; principe de discrimination.....	37
<i>Section I.</i> — Classification des revenus.....	38
§ I. — Impôt global.....	38
§ II. — Classification italienne... ..	41
<i>Section II.</i> — Discrimination des revenus.....	43
§ I. — Procédé de discrimination.. ..	43
§ II. — Discrimination italienne.....	46
<i>Section III.</i> — Impôt global et discrimination.....	52
§ I. — Discussion du principe de discrimination.	52
§ II. — L'impôt global et la discrimination en Angleterre et en Prusse.....	59
CHAPITRE III. — Constatation du revenu et contentieux....	65
<i>Section I.</i> — Calcul du revenu net.....	66
§ I. — Réductions spéciales à chaque nature de revenus.....	66
§ II. — Réductions générales s'appliquant à toute espèce de revenus.....	72
§ III. — Réductions concernant l'entretien du con- tribuable et de sa famille.....	81

Section II. — Modes de constatation du revenu....	84
§ I. — Signes extérieurs.....	84
§ II. — L'assiette de l' <i>Income tax</i>	90
§ III. — L'assiette de l' <i>Einkommensteuer</i>	96
§ IV. — L'assiette en Italie.....	104
§ V. — Le capital base de l'assiette...	112
§ VI. — Théorie générale de l'assiette.....	118
CHAPITRE IV. — Taux de l'impôt.....	124
Section I. — Théorie générale du taux de l'impôt..	124
§ I. — Taux proportionnel et taux progressif... .	124
§ II. — Formes du taux progressif.....	140
Section II. — Modifications apportées au taux pour charges de familles.....	150
§ I. — Discussion du principe.....	150
§ II. — Modes d'application	153
CHAPITRE V. — Recouvrements	163
DEUXIÈME PARTIE. — Principaux projets soumis récemment au Parlement français.	169
CHAPITRE I. — Projet de la Commission extra-parlemen- taire de l'impôt sur les revenus.....	175
CHAPITRE II. — Projet de M. Ribot	197
CHAPITRE III. — Projet de M. Maujan.....	203
CHAPITRE IV. — Projet de M. Rouvier.	221
CHAPITRE V. — Projet de M. Doumer.....	235
CONCLUSION.....	251

